

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання денна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«____» грудня 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Облік і аудит в управлінні фінансовими результатами
підприємства»**

(за матеріалами ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»», м. Полтава)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Бехнер Аліна Олексіївна

10.12.2019 р.

**Науковий
керівник**

к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна

10.12. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

| | |
|--|--|
| Вступ..... | |
| Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА..... | |
| 1.1. Фінансові результати як об'єкт обліку та аудиту..... | |
| 1.2. Роль обліку та аудиту в управлінні фінансовими результатами підприємства..... | |
| 1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи ПрАТ «Фірма» Полтавпиво» | |
| Висновки за розділом 1..... | |
| Розділ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО» . | |
| 2.1. Організація обліку й методичні засади формування фінансових результатів | |
| 2.2. Відображення інформації про фінансові результати у фінансовій звітності | |
| 2.3. Напрями удосконалення обліку фінансових результатів із застосуванням інформаційних технологій..... | |
| Висновки за розділом 2..... | |
| Розділ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО» | |
| 3.1. Організація та планування аудиту фінансових результатів | |
| 3.2. Методика проведення аудиту фінансових результатів та узагальнення його результатів | |
| 3.3. Організація системи внутрішнього контролю фінансових результатів | |
| Висновки за розділом 3..... | |
| Висновки..... | |
| Список використаних інформаційних джерел | |
| Додатки..... | |

ВСТУП

В умовах запровадження ринкових відносин досить важливим є той факт, що рівень ефективності діяльності будь-якого підприємства характеризують фінансові результати, одержані внаслідок господарювання, якими можуть бути як прибутки, так і збитки. Фінансовий результат – це інтегрований показник, який формується в процесі порівняння доходів від реалізованих об'єктів діяльності підприємства і витрат на їх створення.

Недосконале управління процесом формування фінансового результату, що має місце в сучасних умовах, призводить до зниження ефективності діяльності суб'єктів господарювання та їх можливості щодо наповнення доходів бюджету. Це зумовлює необхідність пошуку нових, більш ефективних механізмів формування обліково-контрольного забезпечення управління фінансовими результатами, які б сприяли максимальному використанню виробничого, маркетингового та фіскального потенціалу підприємств, зростання їх конкурентоспроможності на українському і світовому ринках.

Проблеми організації та методики обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємств знайшли своє відображення у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, таких як: Є. Бриттон, К. Ватерсон, Г.А. Велш, Ф. Вуд, К. Друрі, Б.І. Валуєв, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Є.А. Карпенко, О.В. Карпенко, В.А. Кулик, Л.В. Нападовська, Ю.О. Ночовна, Н.В. Прохар, М.С. Пушкар, Н. Роберт, В.В. Сопко, Є. Хелферт. Дослідження організації та методики аудиту знайшли відображення у наукових працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.М. Давидова, Л.П. Кулаковської, О.А. Петрик, І.І. Пилипенка, В.С. Рудницького, В.Я. Савченка.

Останні дисертаційні дослідження щодо обліку та аудиту фінансових результатів підприємства відображають ґрунтовне розуміння даної проблематики. В розглянутих дисертаціях визначено шляхи вирішення проблеми збиткової діяльності підприємств (Скрипник М. Є., 2014 р.);

удосконалено класифікацію контролювання фінансових результатів та методичні підходи до обліку доходів і витрат (Мельник Т.Ю. 2016р.); розроблено науково-методологічні засади формування облікового забезпечення контролю фінансових результатів, спрямованих на створення повноцінної інформаційної бази для прийняття ефективних адміністративних рішень оперативного та стратегічного менеджменту щодо організації діяльності суб'єктів господарювання у сучасних умовах (Осадча О.О. 2017р.); удосконалено методичний підхід до відображення в системі бухгалтерського обліку операцій з формування фінансових результатів, який базується на загальних принципах функціонування системи ризик-орієнтованого управління (Якименко М. В. 2016р.); запропоновано функціональну модель інформаційного забезпечення системи управління підприємством даними про фінансові результати, яку побудовано на основі адаптованої обліково-аналітичної системи (Ратушна О.П. 2013р.); удосконалено методичні підходи до обліку фінансових результатів, які на відміну від існуючих враховують вплив на їх формування елементів облікової політики фінансового обліку (Скрипник М.Є. 2014р.).

Проте проблеми обліку та аудиту фінансових результатів підприємств вимагають подальших досліджень, глибшого вивчення і формування нових підходів та напрямів їх вирішення з урахуванням галузевої особливості підприємств пивоварної галузі. Саме тому важливість даної проблеми і обумовила актуальність теми дослідження.

Дипломна робота виконана в межах науково-дослідної теми кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» на тему «Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційних інформаційних технологій» (номер державної реєстрації 0115U002543).

Мета дипломної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення діючого порядку обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємств.

Реалізація поставленої мети знайшла відображення у вирішенні такого комплексу завдань:

- дослідити сутність фінансових результатів як об'єкту обліку та аудиту;
- з'ясувати роль обліку і аудиту в управлінні фінансовими результатами підприємства;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку облікової роботи на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»;
- дослідити організацію обліку й методичні засади формування фінансових результатів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»;
- дослідити порядок відображення інформації про фінансові результати у фінансовій звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»;
- запропонувати напрями удосконалення обліку фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» із застосуванням інформаційних технологій;
- дослідити організацію та планування аудиту фінансових результатів;
- дослідити методичні підходи до проведення аудиту фінансових результатів та з'ясувати порядок узагальнення його результатів;
- дослідити особливості організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аудиту фінансових результатів підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних засад обліку і аудиту фінансових результатів підприємства.

Суб'єктом дослідження виступає ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» основна діяльність якої полягає у виробництві та реалізації пива, безалкогольних напоїв, сидру та інших плодово-ягідних вин

В дипломній роботі використано такі методи дослідження: теоретичного узагальнення і порівняння (для дослідження поняття «фінансові результати»), методи індукції, дедукції та порівняння (для дослідження теоретико-методичних аспектів обліку доходів та витрат підприємства), аналізу і синтезу

(для дослідження методики обліку доходів і витрат підприємства, розробленні рекомендацій щодо вдосконалення обліку та проведення аудиторської перевірки фінансових результатів), методи економічного аналізу (для характеристики фінансового стану ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», вивчення динаміки та структури фінансових результатів), узагальнення і реалізації результатів (при формуванні висновків).

Теоретичною та методичною основою дипломної роботи є Закони України, законодавчі та нормативні акти уряду, офіційні документи та методичні матеріали Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, накази Міністерства фінансів України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з обліку та аудиту фінансових результатів, дані обліку та звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

Наукова новизна отриманих результатів дипломної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні й розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту фінансових результатів підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій і пропозицій, спрямованих на вдосконалення системи обліку і аудиту фінансових результатів, що дасть змогу підвищити конкурентоспроможність ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

За результатами дипломної роботи зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» опубліковано 2 тези.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Фінансові результати як об'єкт обліку та аудиту

Будь-яке підприємство зацікавлене в отриманні позитивного фінансового результату та пошуку шляхів його збільшення. Зростання прибутку, як позитивного фінансового результату, для господарюючих суб'єктів в ринкових умовах функціонування української економіки є надзвичайно важливим.

По-перше, він виступає найефективнішим джерелом забезпечення підприємства фінансовими ресурсами; по-друге, частка прибутку через механізм розподілу, наповнює доходну частину бюджетів всіх рівнів; по-третє, він є інструментом здійснення соціальної політики підприємства та держави; по-четверте, фінансові результати є мірилом ефективності роботи підприємства та захисним механізмом від банкрутства.

На основі наведених характеристик можна стверджувати те, що дана категорія є одним із найголовніших показників успіху підприємства та якості управління ним. Це підтверджує також те, що питання обліку, аналізу та аудиту широко обговорювалися у дисертаціях (додаток А.1).

Фінансовий результат характеризує майже всі аспекти діяльності підприємства: продуктивність праці, ступінь використання основних засобів, трудових, матеріальних і грошових ресурсів, собівартість реалізованої продукції, її якість, обсяг та ціни реалізації продукції, тощо.

Вивчення нормативно-правової бази України, дає змогу зазначити, що в законодавстві не розглядається сутність саме поняття «фінансовий результат».

Зокрема, у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток», що призводить до труднощів у визначенні сутності, ролі та значення фінансового результату.

У ході дослідження проведено аналіз наукової та довідкової літератури з метою з'ясування сутності фінансових результатів та визначення їх місця в системі бухгалтерського обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Трактування терміна «фінансові результати» в науковій літературі

| Автор | Трактування |
|---|---|
| Бутинець Ф. Ф. [10] | Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті. Прибуток або збиток організації |
| Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [26] | Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді |
| Лондар С. Л., Тимошенко О. В. [48] | Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період |
| Мочерний А. Д. [59] | Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках |
| Опарін В. М. [66] | Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотнє явище характеризує збиток |
| Пушкар М. С. [86] | Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності |
| Скасюк Р. В. [90] | Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства |
| Ткаченко Н. М. [94] | Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності |
| Худолій Л. М. [102] | Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством |
| Чебанова М. С., Василенко С. С. [104] | Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства |

Як видно з табл. 1.1 в науковій літературі поняття «фінансові результати» трактується як прибуток (збиток), підсумки (результат), приріст (зменшення) капіталу, а також як різниця між доходами та витратами, зустрічаються різні визначення фінансового результату, але його основний зміст є однаковим. На думку більшості авторів фінансовий результат - це співставлення доходів і витрат діяльності підприємства, він може проявлятися у формі прибутку або збитку.

Така різноманітність дефініцій, вважаємо, спричинена існуванням різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий,

обліковий тощо). Тому доцільно розглянути підходи до трактування даного поняття в науковій літературі як економічного, так і облікового напрямку (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Підходи науковців щодо сутності поняття «фінансові результати»

На основі аналізу розглянутих вченими в економічній та обліковій літературі характеристик фінансового результату ми дійшли висновку, що

фінансовий результат – це категорія, що відображає результативність господарської діяльності у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку.

Деякими науковцями ототожнюються поняття прибутку і збитку з доходами та витратами підприємства. На нашу думку, це є не коректним, зокрема, по відношенню до облікового відображення даних об'єктів бухгалтерського обліку.

Окремі дослідники розглядають фінансові результати по відношенню до певної галузі економіки, прив'язуючи їх до конкретного завдання або об'єкта бухгалтерського обліку.

Зокрема, Н.В. Прохар [84] виділяє кількісну та якісну сторони у трактуванні категорій «прибуток» і «збиток».

В своїх наукових дослідженнях О.В. Гринавцева [23] удосконалила поняття «фінансовий результат» відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.

М.М. Залаттдінов [28] для узагальнення доходів та витрат пропонує використовувати термін «фінансові результати» (обов'язкового в множині). На його думку при характеристиці прибутку або збитку необхідно використовувати тільки термін «кінцевий фінансовий результат» (в однині), так як може виникати або прибуток, або збиток.

О.О. Вороніна [18] звертає увагу на те, що серед найпоширеніших підходів до визначення поняття «фінансовий результат» є економічний, бухгалтерський та управлінський.

На нашу думку дефініцію «фінансові результати» потрібно також розглядати зі сторони податкових розрахунків та управлінського обліку.

Податкове законодавство ототожнює поняття «фінансові результати» та «прибуток». Зокрема, в статті 134 Податкового кодексу України передбачено, що прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду [75].

Щодо трактування досліджуваного поняття в управлінському обліку, то даному питанню присвячені праці Л.В. Нападовської [62], яка розмежовує поняття «фінансовий» та «управлінський» результат:

- в фінансовій бухгалтерії результат в цілому по підприємству визначається без калькулювання собівартості продукції, шляхом порівняння затрат (в розрізі елементів) з випуском продукції в фінансовій бухгалтерії;
- в управлінській бухгалтерії фінансовий результат визначається по виробам, а потім по внутрішнім і зовнішнім сегментам [62, с. 193].

Тобто в управлінському обліку сутність фінансового результату зводиться до визначення результату діяльності за видами реалізованої продукції (центрами відповідальності, сегментами діяльності), а у фінансовому обліку – в цілому за основним видом діяльності.

Зважаючи на розвиток сучасних економічних відносин, вважаємо, поняття «фінансовий результат» доцільно розглядати з врахуванням впливу на облікове відображення господарських операцій економічного, податкового та управлінського підходів до трактування сутності досліджуваної дефініції.

Трактування сутності фінансових результатів в економічному, податковому та управлінському аспектах наведено на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Сутність фінансового результату як облікової категорії

Зокрема, фінансовий результат як об'єкт бухгалтерського обліку – це результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку або збитку.

Новизна запропонованого визначення полягає у поєднанні різноманітних підходів до визначення фінансового результату, які впливають на облікове відображення господарських операцій.

Такий підхід забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства.

Так як фінансовий результат проявляється у формі прибутку або збитку, то необхідно дослідити підходи науковців до трактування даних понять.

Результати дослідження наукових підходів до сучасних трактувань сутності прибутку систематизовано у додатку А. 2.

М.Д. Білик вважає, що не варто ототожнювати прибуток із чистим доходом, оскільки прибуток – це частина категорійного апарату мікроекономіки, а чистий дохід є самостійною категорією макроекономіки [99, с. 131].

Крім того, Л.Ю. Кучер зазначає, що економічна діяльність підприємства може бути дохідною, та, в кінцевому підсумку, збитковою, а тому ототожнювати дохідність і прибутковість недоцільно [46, с. 53].

На думку І.М. Бойчика, прибуток – це частина доходу, що залишається підприємству після відшкодування всіх витрат, пов'язаних з виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності [7, с. 346].

Г.В. Савицька визначила прибуток як “...частину чистого доходу, який безпосередньо одержують підприємства після надання послуг, як винагороду за вкладений капітал і ризик підприємницької діяльності” [87].

Подібне визначення дає Н.В. Зінченко: “Прибуток – це виражений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що

характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності, що визначається як різниця між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення цієї діяльності” [96].

В.О. Протопова та А.Н. Полянський зазначають, що прибуток характеризує кінцевий результат діяльності, його отримання є обов’язковою умовою розширеного відтворення підприємства, забезпечення самофінансування та зміцнення його конкурентоспроможності на ринку.

А, наприклад, І. Ансофф розглядає прибуток як основний результат і мотив діяльності підприємств.

А.М. Поддєрьогін визначає “прибуток як частину заново створеної вартості, виробленої і реалізованої, готової до розподілу”. Одержання прибутку підприємницькими структурами можливе тільки після того, як “втілена в створеному продукті вартість пройде відповідну стадію обороту і набере грошової форми” [99, с. 342]. Отже, підкреслюється важливість процесу реалізації виробленого продукту за гроші, тому що далеко не вся продукція може бути реалізована.

Колектив авторів під керівництвом Кірейцева Г.Г. тлумачать категорію “прибуток” ширше, а саме: “як найважливішу фінансову категорію, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва, і в кінцевому підсумку свідчить про рівень і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості. Одночасно прибуток впливає на зміцнення фінансового стану підприємства, інтенсифікацію виробництва при будь-якій формі власності. Він є не лише джерелом забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємства, а й джерелом формування бюджетних ресурсів держави” [38].

С.Ф. Покропивний розглядає прибуток як ту частину виторгу, що залишається після відшкодування усіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства, характеризуючи перевищення надходжень над

витратами, прибуток виражає мету підприємницької діяльності і є головним показником її результативності (ефективності) [77, с.436].

На думку Н.М. Малюги, трактування прибутку суб'єктів господарювання, методологія та методика його визначення й оподаткування є 35 однією з головних загальноекономічних проблем як у практичному, так і в теоретичному аспектах [51, с. 271].

Л.І. Шваб характеризує прибуток як узагальнюючий фінансовий показник діяльності підприємства; на його думку, це та частина виторгу, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства [107, с. 490].

За визначенням А.А. Мазаракі, прибуток як економічний показник – різниця між ціною реалізації та собівартістю продукції (товарів, послуг), між обсягом отриманого виторгу та сумою витрат на виготовлення та реалізацію продукції [98, с. 449].

Найбільш лаконічне, на нашу думку, визначення досліджуваної дефініції у праці С.Б. Шипіної, яка зазначає, що прибуток є складовою фінансового результату і визначається за певний період як у цілому по підприємству, так і за окремими видами діяльності як різниця між доходами та витратами [109, с. 231].

Вважаємо, що велике різноманіття поглядів на сутність прибутку пояснюється тим, що ця категорія визначається з різних точок зору.

На нашу думку, як і фінансові результати, прибуток доцільно характеризувати з економічного, фінансового та бухгалтерського поглядів.

Прибуток, як економічна категорія виступає активним доходом, який представляє собою виражену в грошовій формі, реалізовану і готову до розподілу частку доданої вартості, що створюється в процесі виготовлення товарів і послуг за допомогою трьох факторів виробництва: землі, праці, капіталу та підприємницьких здібностей. При цьому, коли йдеться про працю як про джерело доданої вартості, доречно буде вести мову не лише про працю найманого робітника, а й про працю підприємця.

З фінансової точки зору прибуток – це збільшення фінансових ресурсів підприємства або його власників (у разі сплати дивідендів) за певний період часу за рахунок виробництва і реалізації товарів і послуг, а також інвестування вільного капіталу в інші підприємства.

З погляду бухгалтерського обліку доречно розглядати прибуток як позитивну різницю між доходами від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства та витратами необхідними для повноцінного здійснення цих видів діяльності.

Збиток є зворотною стороною прибутку.

Визначення поняття «збиток» у літературі зустрічається не так часто. Це пов'язано з тим, що досліджувані категорії протилежні за змістом, однак разом із цим виражають зміст поняття «фінансовий результат». Оскільки бажаним результатом діяльності є прибуток, то йому приділяється більша увага.

НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [63] трактує поняття збиток, як перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Тобто збиток це своєрідний антипод прибутку, і прядок його формування нічим не відрізняється від позитивного результату діяльності, він також визначається як різниця доходів та витрат діяльності підприємства, тільки результат матиме від'ємне значення. Він може виникати, наприклад, через надмірно високі витрати або недоотримання доходів від реалізації товарів у зв'язку зі зменшенням обсягу поставок товарів, зниженням купівельного попиту.

Важливе значення для одержання повної та достовірної інформації про порядок формування фінансових результатів та напрямки їх використання має науково обґрунтована класифікація. Тому, виходячи з потреб дослідження та з метою визначення основних класифікаційних ознак фінансових результатів з урахуванням особливостей діяльності виробничих підприємств, вважаємо за необхідне розглянути деякі з існуючих класифікацій фінансових результатів (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація фінансових результатів як об'єктів обліку

| Класифікаційна ознака | Основні види фінансових результатів |
|--|--|
| За однорідністю господарських операцій підприємства | 1. Прибуток (збиток) від операційної діяльності: 1.1. Прибуток (збиток) від основної діяльності; 1.2. Прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності. 2. Прибуток (збиток) від іншої діяльності: 2.1. Прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності; 2.2. Прибуток (збиток) від фінансової діяльності. 3. Прибуток (збиток) діяльності. 4. Відстрочений податок на прибуток. |
| За показниками фінансової звітності | 1. Валовий прибуток (збиток). 2. Фінансові результати від операційної діяльності прибуток (збиток). 3. Фінансові результати до оподаткування прибуток (збиток). 4. Фінансові результати діяльності: прибуток (збиток). 5. Поточний податок на прибуток. 6. Відстрочені податкові активи. 7. Відстрочені податкові зобов'язання. 8. Чистий прибуток (збиток). |
| За звітним періодом формування показників | 1. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) попередніх звітних періодів. 2. Чистий прибуток (збиток) звітного періоду. 3. Доходи і витрати майбутніх періодів. |
| За розподілом прибутку у звітному періоді | 1. Капіталізований прибуток. 2. Прибуток, вилучений з обороту. |
| За елементами, які регулюють розмір кінцевого фінансового результату | 1. Доходи майбутніх періодів. 2. Витрати майбутніх періодів. 3. Забезпечення і резерви. 4. Відстрочені податкові активи. 5. Відстрочені податкові зобов'язання. |
| За способами розкриття додаткової інформації | 1. Прибуток (збиток) як результат подій після дати балансу. 2. Умовний прибуток (збиток). 3. Чистий прибуток (збиток) на одну акцію. |
| За елементами, які встановлюють взаємозв'язок між бухгалтерським та податковим обліком | 1. Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності (прибуток/збиток). 2. Витрати (дохід) з податку на прибуток. 3. Поточний податок на прибуток. 4. Відстрочені податкові активи. 5. Відстрочені податкові зобов'язання. |

На нашу думку, ознаки класифікації фінансових результатів повинні враховувати організаційну структуру та особливості діяльності виробничих підприємств, тобто враховувати не тільки теоретичні аспекти формування фінансових результатів, а й практичні.

Виходячи з цього, фінансові результати ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», на наш погляд, доцільно класифікувати за такими ознаками:

- вид діяльності, що забезпечить наявність інформації про фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності;
- джерело формування, що дасть можливість деталізувати фінансові результати від окремих операцій, здійснюваних підприємством в межах його діяльності;
- період формування, що забезпечить можливість розмежування фінансових результатів підприємства за різними звітними періодами;
- методика розрахунку, що забезпечить можливість визначення фінансового результату за даними різних видів обліку;
- відповідність плану, що забезпечить одержання інформації про відхилення фінансових результатів від планових показників та прогнозування їх розміру в майбутньому;
- характер оподаткування, що забезпечить можливість здійснення відокремленого обліку фінансових результатів від оподатковуваних та неоподатковуваних операцій;
- види обліку, що дасть можливість визначати фінансовий результат за даними фінансового і податкового обліку;
- спосіб використання, що дасть можливість визначити фінансовий результат підприємства, що підлягає розподілу, а також фінансовий результат, що залишається в розпорядженні підприємства.

Грунтуючись на характері запитів користувачів обліку та фінансової звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та враховуючи, що класифікацію фінансових результатів необхідно розробити з таким рівнем деталізації, який би дозволив побудувати їх аналітичний облік, здійснити контрольні заходи, виходячи з поставлених завдань менеджментом та суб'єктами здійснення контролю, необхідним є виділення наступних класифікаційних ознак прибутку:

- залежно від складу елементів, що формують фінансові результати, за характером діяльності суб'єкта господарювання;

- залежно від характеру оподаткування прибутку;
- залежно від ступеню розподілу прибутку;
- за характером використання прибутку;
- залежно від рівня формування фінансових результатів;
- залежно від впливу інфляції;
- залежно від впливу на розмір фінансового результату ризиків в господарській діяльності (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Класифікація фінансових результатів для потреб бухгалтерського обліку
та аудиту**

| Класифікаційна ознака | Класифікація фінансових результатів |
|---|---|
| 1. Залежно від складу елементів, що формують фінансові результати | – маржинальний прибуток (збиток); – валовий прибуток (збиток); – чистий прибуток (збиток) |
| 2. За характером діяльності суб'єкта господарювання | – прибуток (збиток) від операційної діяльності; – прибуток (збиток) від фінансової діяльності; – прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності; |
| 3. Залежно від характеру оподаткування прибутку | – прибуток, що підлягає оподаткуванню; – прибуток, що не оподатковується |
| 4. Залежно від ступеню розподілу | – прибуток розподілений; – прибуток нерозподілений |
| 5. За характером використання прибутку | – прибуток, що споживається (розподіляється); – прибуток, що капіталізується (накопичується) |
| 6. Залежно від рівня формування фінансового результату | – прибуток (збиток) групи підприємств; – прибуток (збиток) суб'єкта господарювання, що входить в групу підприємств; – прибуток (збиток) структурного підрозділу (філії, представництва) |
| 7. Залежно від впливу інфляції на фінансовий результат | – прибуток (збиток) не скоригований на вплив інфляції (номінальний прибуток); – прибуток (збиток) скоригований на вплив інфляції (реальний прибуток) |
| 8. Залежно від впливу на величину фінансового результату ризиків в господарській діяльності | – прибуток (збиток) не скоригований на величину наслідків ризиків в господарській діяльності; – прибуток (збиток) скоригований на величину наслідків ризиків в господарській діяльності |
| 9. Залежно від розміру отриманого фінансового результату | – прибуток – збиток |

Наведена класифікація фінансових результатів містить важливі ознаки для підвищення аналітичності інформації про фінансові результати ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Використання запропонованої класифікації,

розробленої з врахуванням інтересів користувачів, дозволить: на теоретичному рівні – удосконалити методологічні засади бухгалтерського обліку та аудиту через підходи до визнання та оцінки, на практичному рівні – побудувати у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» відповідну систему аналітичного обліку, яка стане надійним обліковим забезпеченням для проведення аналізу та аудиту операцій з формування фінансових результатів та розподілу прибутку, а також для здійснення управління.

Запропонований підхід до класифікації фінансових результатів для потреб бухгалтерського обліку та аудиту має на меті забезпечити зацікавлених користувачів з прямим фінансовим інтересом інформацією для прийняття відповідних управлінських рішень.

Законність здійснення операцій з формування фінансового результату та використання прибутку регламентується чинним законодавством України і визначається на основі нормативно-правових документів.

У науковій літературі прийнято виділяти такі рівні нормативно-правового регулювання обліку та аудиту фінансових результатів підприємств (рис.1.3).

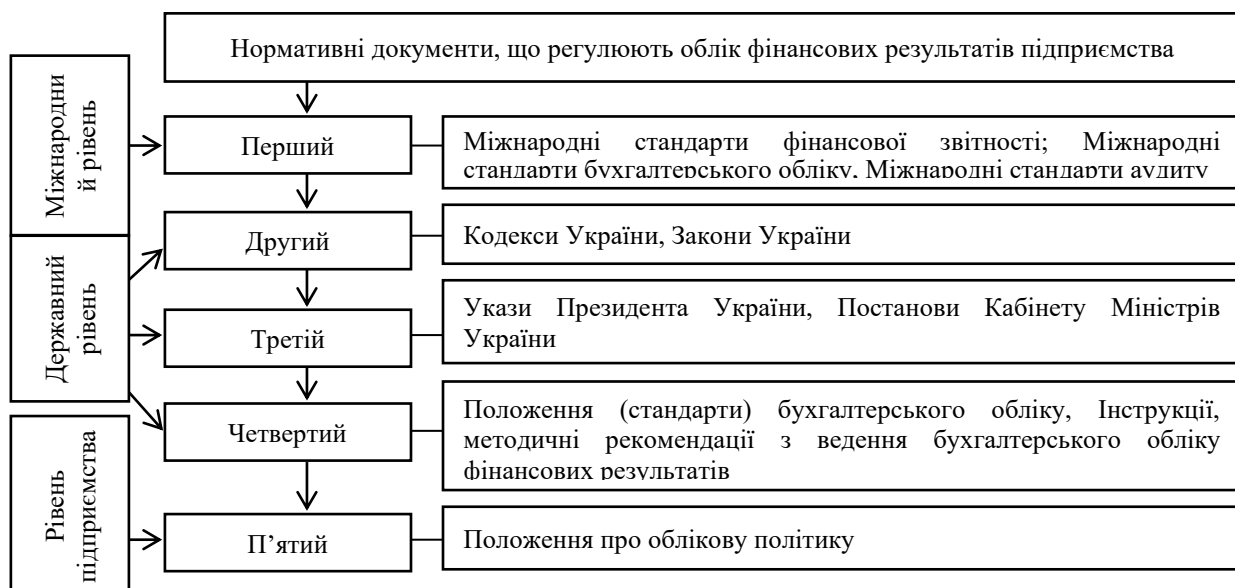


Рис.1.3. Рівні нормативно-правового регулювання обліку і аудиту фінансових результатів

Законодавча база для здійснення обліку та аудиту фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю законів, постанов, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що підтверджують дані додатка Б.

Процес формування фінансових результатів спрямований на те, щоб досягти потрібного їх розміру, реалізувати всі резерви, за рахунок фінансової, операційної та інвестиційної діяльності. Тому, слід розглянути підходи щодо формування фінансових результатів за міжнародними та національними стандартами (табл.1.4).

Таблиця 1.4

Підходи щодо формування фінансових результатів

| База підходу | Характеристика підходу |
|---|--|
| Міжнародні стандарти фінансової звітності | Для визначення фінансового результату рекомендують застосовувати метод «витрати-випуск». В обліковій практиці зарубіжних країн використовують два варіанти цього методу: – передбачається визначення фінансового результату звітного періоду як різниці між доходами від реалізації і витратами періоду; – фінансовий результат обчислюється як різниця між вартістю чистих активів на кінець і початок періоду з виключенням внесків капіталу і вилучень. |
| Національні стандарти України | Передбачено формування фінансових результатів за двома системами залежно від побудови фінансового обліку: – передбачає зіставлення доходів із витратами, та вартістю розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат; – фінансовий результат обчислюється як різниця між доходами підприємства та витратами, які акумулюють у звіті про фінансові результати згідно з їхніми характером (за елементами). |

Згідно міжнародних стандартів фінансової звітності, за методом «витрати-випуск» фінансовий результат визначається співвідношенням витрат та доходів від реалізації. Витрати обліковуються лише за елементами, що дає змогу визначити в бухгалтерському обліку новостворену вартість і фінансовий результат. Зазначимо, що чистий результат за рік повинен бути тотожним для розрахунку за кожним з варіантів. Представлені варіанти вважають взаємодоповнюючими.

У вітчизняній практиці алгоритм визначення фінансових результатів для середніх і великих підприємств передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [63], для малих підприємств фінансові результати діяльності розраховують відповідно до методики, наведеної П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства».

Чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності та включає:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, послуг);
- валовий прибуток (збиток);
- фінансові результати від операційної діяльності;
- фінансові результати до оподаткування;
- чистий прибуток (збиток) [36].

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат.

Доходи, це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [36].

П(С)БО 15 «Дохід» [78] надає наступну класифікацію доходів у бухгалтерському обліку рис.1.4.

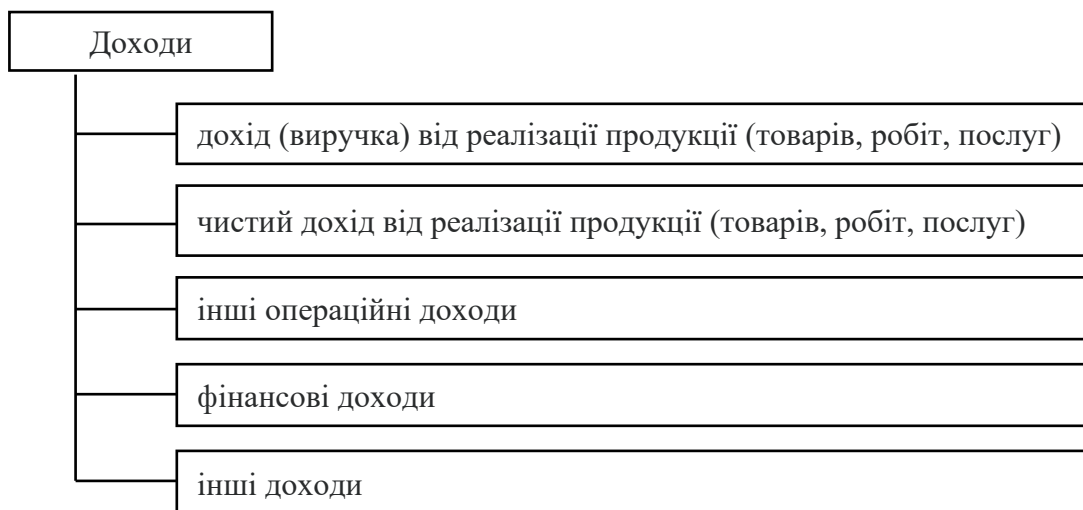


Рис. 1.4. Класифікація доходів за П(С)БО 15 «Дохід» [78]

Склад доходів підприємства наведено у додатку Д.

Витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).[]

П(С)БО 16 «Витрати» надає наступну класифікацію витрат в контексті формування фінансових результатів (рис. 1.5).

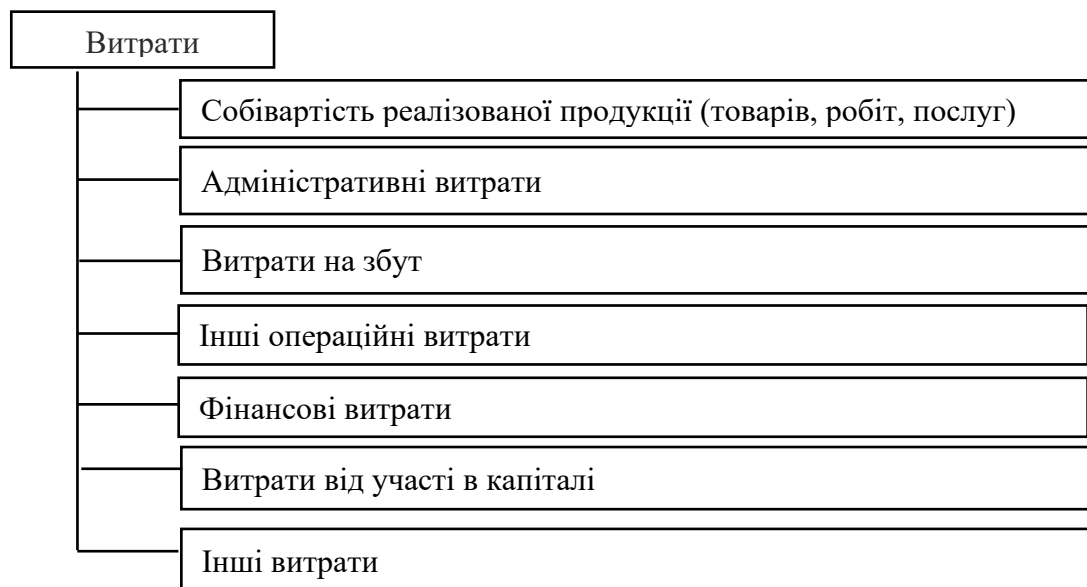


Рис. 1.5. Класифікація витрат П(С)БО 16 «Витрати» [79]

Склад витрат підприємства за П(С)БО 16 наведено у додатку Ж.

Отже, можна стверджувати, що фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Погоджуємося з думкою Карпенко Є.А., яка зазначає, що фінансовий результат у формі прибутку виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним з ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Від отриманих фінансових результатів залежать управлінські рішення які сприятимуть підвищенню ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства [36].

Відмітимо, що до 2015 року загальноукраїнською тенденцією було зниження прибутковості підприємств. На сьогодні спостерігається поступове покращення фінансового результату суб'єктів господарювання (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Динаміка прибутку підприємств

Одним із напрямків підвищення прибутковості підприємства є покращення інформаційного забезпечення управління фінансовими результатами.

Так як на величину фінансового результату суттєво впливає інформація, яка надається системами обліку та аудиту, тому в наступному питанні розглянемо роль облік та аудиту в управлінні фінансовими результатами.

1.2. Роль обліку та аудиту в управлінні фінансовими результатами підприємства

В сучасних умовах економічного розвитку підприємств питання відображення фінансових результатів в бухгалтерському обліку вважається одним із ключових, так як система обліку є основним джерелом інформації, що використовується для управління фінансовими результатами.

Основною метою управління фінансовими результатами є розробка обґрунтованих управлінських рішень, направлених на підвищення ефективності діяльності господарюючого суб'єкта.

Першочерговими завданням управління фінансовими результатами, завдяки яким досягається його головна мета, є:

- оцінка динаміки абсолютних показників фінансових результатів (прибутку і рентабельності);
- визначення напрямку і розміру впливу окремих факторів на суму прибутку та рівень рентабельності;
- виявлення та оцінка можливих резервів зростання прибутку й рентабельності;
- розробка заходів щодо використання виявлених резервів.

Досягти цих завдань можливо лише при якісному обліково-контрольному забезпеченні управління фінансовими результатами.

Обліково-контрольне забезпечення можливо розглядати з різних точок зору, проте, безперечно воно представляє собою інформаційну систему, яка на вході має неупорядковану інформацію про стан господарюючого суб'єкту та його зовнішнього середовища, а на виході – систематизовану, однорідну та пристосовану для прийняття управлінських рішень. Синтез та перетворення інформації відбувається за допомогою інструментарію таких ключових елементів обліково-контрольного забезпечення, як фінансовий, податковий, управлінський облік, економічний аналіз та внутрішній контроль і аудит.

Відповідно до вищенаведеного обліково-контрольне забезпечення слід розглядати як комплексну систему обліку, аналізу та контролю (зокрема аудиту), взаємодіючу через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень у системі управління підприємством, а також зовнішніми користувачами.

Економічним підсумком господарської діяльності є фінансовий результат, який характеризує усі аспекти функціонування підприємства.

У зв'язку з цим операції з формування, розподілу та використання фінансових результатів підприємства підлягають управлінню, що забезпечує своєчасність внесення коригувань у господарську діяльність задля уникнення збитків та досягнення бажаного прибутку.

Складові обліково-контрольного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємства представлено на рис. 1.7.

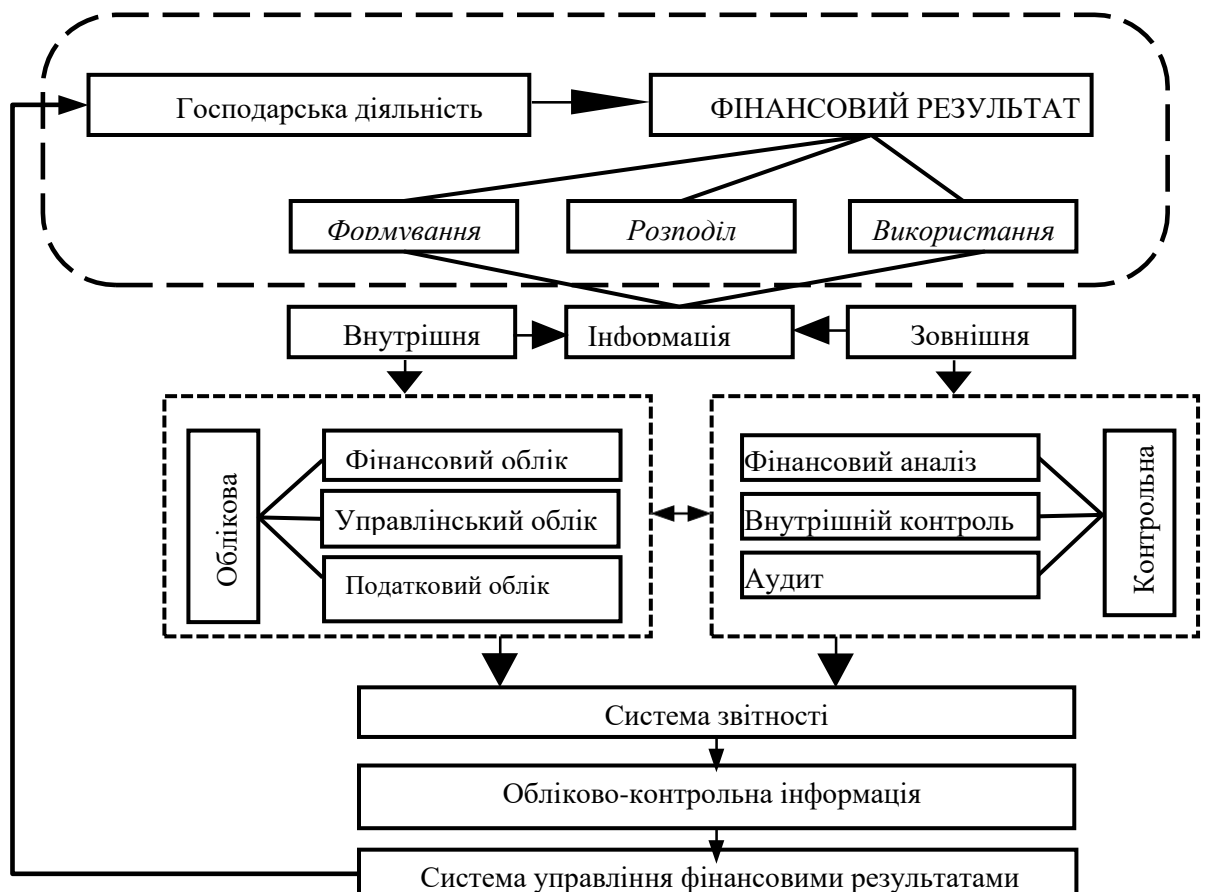


Рис. 1.7. Складові обліково-контрольного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства

Основою цієї структури є виділення для процесу управління двох напрямів інформації (внутрішня і зовнішня), що забезпечуються окремими видами обліку і контролю та системою звітності.

Отже, організацію обліково-контрольного забезпечення управління фінансовими результатами необхідно розглядати як безперервний, послідовний процес формування інформаційних потоків, що містить певну сукупність стадій та відповідних етапів щодо збирання, оброблення, зберігання та передачі інформації.

Саме задля визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період у бухгалтерському обліку формується й узагальнюється інформація про доходи і витрати.

На сьогоднішній день для визначення фінансових результатів вітчизняні підприємства використовують метод «витрати – випуск», і тому його величина знаходиться у прямій залежності від порядку визначення доходів і витрат, їх складу та методів оцінки.

Доходи і витрати групуються в бухгалтерському обліку за видами діяльності та відображаються у фінансовій і податковій звітності, але такий підхід не забезпечує можливості отримання розгорнутої аналітики, яка вкрай необхідна для процесу управління підприємством.

У зв'язку з цим необхідним є підвищення рівня аналітичності процесу формування фінансових результатів підприємства. Це стає можливим за рахунок організації обліку фінансових результатів за сегментами, а також організації обліку за центрами відповідальності, центрами витрат, доходів та прибутків.

Як зазначають Л.М. Шимановська-Діанія та Є.А. Карпенко «створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності з метою формування інформаційної бази про фінансові результати передбачає визначення центрів відповідальності; складання бюджету для кожного центру відповідальності; регулярне складання звітів про виконання бюджету; аналіз причин відхилень та оцінку діяльності центру відповідальності» [110].

Облік за центрами відповідальності разом з належним чином розробленою системою бюджетів є одним з найбільш успішних інструментів управлінського обліку і слугує потужним важелем в процесі управління.

Враховуючи, що основним показником діяльності центрів відповідальності підприємства є валовий прибуток, необхідно акцентувати увагу в процесі бюджетування прибутку на перетворенні цільового бюджету прибутку на нижчих рівнях управління в систему багаторівневого відображення формування валового прибутку.

Використання інтегрованого підходу в бухгалтерській системі дасть змогу розробити структуру взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків формування фінансових результатів за об'єктами діяльності та центрами відповідальності виробничого підприємства, що покращить інформаційне забезпечення управління прибутку (збитку) підприємства.

Процес контролю на підприємстві має важливе значення для забезпечення ефективного господарювання, оперативного реагування на динамічні зміни зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, а тому кожен підприємець намагається організувати систему контролю так, щоб вона функціонувала якнайкраще.

Однією із форм контролю є аудит, який надає керівництву інформацію щодо діяльності організації, якісну з погляду на її повноту, достовірність, відповідність існуючим нормам законодавства.

Досліджуючи поняття аудиту, потрібно звернути увагу на те, що він поділяється за формою і за метою здійснення на внутрішній та зовнішній.

Порівнюючи дані види аудиту, можна відмітити, що на перший погляд вони є однаковими, але основна відмінність полягає в тому, що внутрішній аудит проводиться всередині підприємства за вимогою та з ініціативи її керівництва аудитором, який працює на підприємстві, а зовнішній, як правило, є вимогою законодавства.

Детальну розбіжність внутрішнього і зовнішнього аудиту розглянемо в табл. 1.5

Таблиця 1.5

Основні відмінності між внутрішнім та зовнішнім аудитом [110]

| Ознаки | Внутрішній аудит | Зовнішній аудит |
|---------------------------------|--|--|
| Суб'єкти та характер діяльності | Здійснюється працівниками спеціальної служби, що спеціалізуються в галузі організації виробництва, економіки, фінансів, обліку. Служба є частиною системи внутрішнього контролю та незалежна від інших структурних підрозділів | Здійснюється як підприємницька діяльність аудиторськими фірмами або аудиторами-підприємцями, на підставі цивільно-правового договору; аудитор повинен мати сертифікат аудитора та бути внесений до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності |

Продовж. табл. 1.5

| Ознаки | Внутрішній аудит | Зовнішній аудит |
|---|--|--|
| Мета (цілі) | Контроль за якістю роботи підприємства та його підрозділів в інтересах його власників, запобігання зловживанням, виявлення | Підтвердження достовірності фінансової звітності, проведення консультацій, висловлення думки для потреб власників та третіх осіб (інвесторів, партнерів, органів |
| | резервів, визначення ефективних шляхів розвитку, надання конкретних рекомендацій, консультацій, оцінка ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю | влади) |
| Коло питань | Визначається адміністрацією підприємства (власником), на якому створено службу внутрішнього аудиту, або відповідно до плану роботи служби | Передбачено законами України або визначається замовником у договорі. Домінує аудит фінансової звітності |
| Об'єкти аудиту | Господарські операції, що здійснюються підприємством | Система бухгалтерського та податкового обліку, фінансова та податкова звітність |
| Правова регламентація діяльності | Кодекси та закони України, засновницькі документи, накази керівника, видані на основі колегіального рішення органу контролю і управління підприємством, внутрішні розпорядчі документи, накази державних та вищих органів, підприємства (установи), при якому заснований підрозділ внутрішнього аудиту | Господарський та Цивільний Кодекси, Закони України, Стандарти аудиту, Кодекс професійної етики аудиторів |
| Відповідальність | Перед адміністрацією підприємства за достовірність та точність наданої інформації | Перед замовником за якість виконаної роботи; цивільно-правова, кримінальна та професійна відповідальність |
| Підсумкові документи з аудиту | Аудиторський висновок, акт перевірки та пропозиції щодо усунення встановлених зауважень, службова довідка, рекомендації, прогноз надаються органу, що призначив перевірку; форма окремих документів може бути не регламентованою | Аудиторський висновок, аудиторський звіт |
| Звітність про діяльність аудиторського підрозділу | Звіт про діяльність служби внутрішнього аудиту надається органу, якому підпорядкована така служба | Аудиторський висновок надається замовнику аудиту та всім зацікавленим особам, Звіт типової форми |

Внутрішньому аудиту властива також максимальна оперативність, гнучкість, спрямованість на виправлення помилок і удосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Робота внутрішніх аудиторів дає змогу вчасно знайти недоліки в роботі підприємств і вжити заходів, спрямованих на їх усунення та підвищення результативності діяльності.

Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику та застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку та ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють підвищенню ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Створення ефективної служби внутрішнього аудиту відіграє значну роль в управлінні фінансовими результатами. Зокрема це дозволить:

- 1) забезпечити ефективне функціонування та розвиток підприємства в умовах конкуренції;
- 2) своєчасно виявити та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством, що потенційно можуть впливати на зменшення фінансових результатів;
- 3) зберегти та ефективно використати ресурси, виявити невикористані резерви підприємства для збільшення розміру фінансових результатів;
- 4) сформувати адекватну систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, яка дозволить якісно управляти фінансовими результатами та своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі.

На нашу думку аудит фінансових результатів є ключовим аспектом аудиторської перевірки, як при внутрішньому так і при зовнішньому аудиті, який виконує надзвичайно важливу функцію щодо підтвердження достовірності та неупередженості поданої користувачам інформації, що допомагає їм у прийнятті правильних рішень. Цим забезпечується суттєве зменшення ризиків, пов'язаних із прийняттям управлінських рішень, підвищується довіра до підприємства з боку партнерів та утверджується його

позитивний імідж, спрощуються процес налагодження нових контактів. У комплексі перелічені переваги сприяють успішному розвитку підприємства.

Так як організація та методика облік і аудит фінансових результатів суттєво залежить від специфіки діяльності суб'єкта господарювання, тому в наступному питанні доцільно охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку облікової роботи на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи ПрАТ «Фірма» Полтавпиво»

Обрання суб'єктом дослідження у дипломній роботі для розробки напрямів удосконалення обліку та контролю фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», як вагомого представника пивоварного виробництва, є не випадковим.

Ця галузь має динамічні характеристики розвитку і стійкий попит на продукцію.

Останні роки готова продукція пивоварних виробництв України споживається не тільки в державі, а і за її межами.

У харчовій продукції пивоварне виробництво вважається сезонним, тобто попит на пиво і його виробництво залежить від пори року. Найбільше споживання пива відбувається влітку й певні сплески – у свята. Традиційно пивний сезон починається з квітня і триває до вересня-жовтня, а найбільший пік споживання припадає на травень-липень. У цей період продається майже 60% річного обсягу виробництва пива. Впливає на попит і коливання температури навколишнього середовища. На сьогодні на вітчизняному ринку пива працює понад 50 пивоварних підприємств, зокрема і ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» створено на базі Полтавського пивзаводу, який був збудований у 1965 році. На сьогодні це успішне підприємство продукція якого користується попитом та нагороджена багатьма золотими медалями на професійних конкурсах в Україні та закордоном, адже в основі рецептури пива лежить природний спосіб бродіння, використання якісних та натуральних інгредієнтів.

Метою діяльності товариства є одержання прибутку на основі здійснення виробничої, комерційної, посередницької та іншої діяльності в порядку та за умов, визначених чинним законодавством та статутом підприємства (додаток К.1).

Основними видами діяльності товариства є виробництво пива, безалкогольних напоїв, сидру та інших плодово-ягідних вин.

Управління ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та контроль за його діяльністю здійснюють його органи і посадові особи, перелік та обсяг повноважень яких встановлені статутом та внутрішніми документами.

Органами управління та контролю у товаристві є:

- загальні збори акціонерів, як вищий орган управління;
- наглядова рада, як наглядовий орган товариства;
- генеральний директор, як виконавчий орган товариства, який підзвітний загальним зборам акціонерів і наглядовій раді та організує виконання їх рішень;
- ревізійна комісія.

Наочно організаційна структура управління наведена у додаток И.

Для ведення обліку організовано відділ бухгалтерії (додаток К.2) на чолі з головним бухгалтером (рис. 1.8).

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» здійснює первинний (оперативний) та бухгалтерський облік результатів своєї роботи, складає статистичну інформацію в порядку визначеному чинним законодавством України із застосуванням комп'ютерної програми «ISрго».

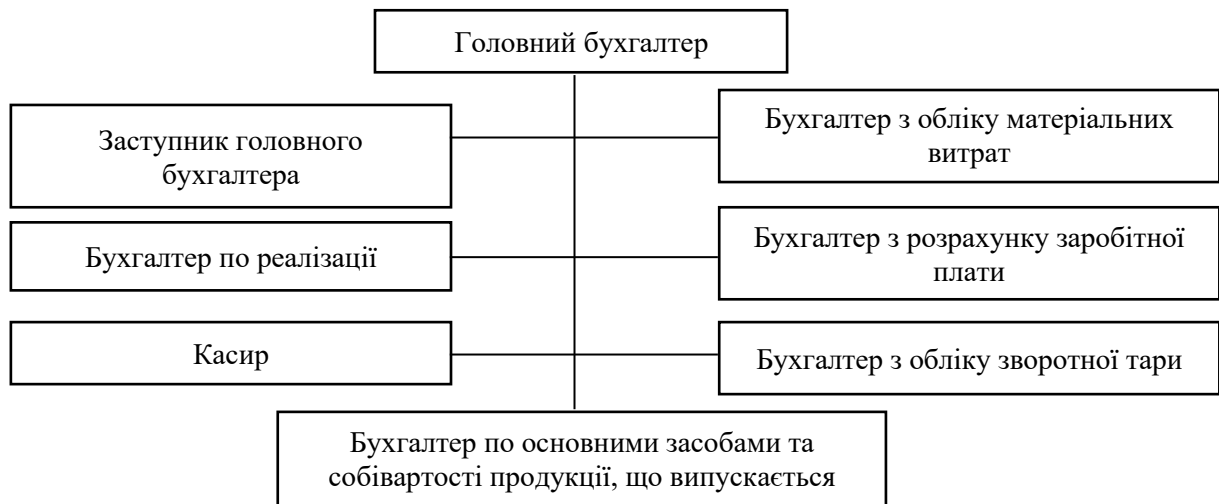


Рис. 1.8. Структура бухгалтерії ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення, фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів та звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе Генеральний директор товариства.

Головний бухгалтер несе відповідальність за збереження документів бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до термінів передбачених чинним законодавством.

Обліком фінансових результатів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» займається головний бухгалтер. Відповідно до посадової інструкції (додаток К.3) він забезпечує складання на підставі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності товариства, її підписання та надання в установлені строки користувачам. Головний бухгалтер здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Відповідно до Наказу «Про облікову політику ПрАТ «Фірма «Полтавпиво (додаток К.4) при веденні бухгалтерський обліку та складанні фінансової звітності товариством використовуються Міжнародні стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО).

Отже, ознайомившись з Наказом про облікову політику ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» можемо сказати, що він містить певні недоліки, а саме відсутність документального оформлення змін в обліковій політиці, викликаних зміною законодавства, неповне розкриття обраних підприємством елементів облікової політики та відсутність додатків. Пропозиції щодо удосконалення Наказу про облікову політику наведено у додатку К.5.

Річні звіти та баланс товариства затверджуються загальними зборами акціонерів. Перевірки фінансової діяльності товариства здійснюються державними органами в межах їх компетенції, Ревізійною комісією товариства, та аудиторськими організаціями після закінчення кожного звітного року.

Відмітимо, що в ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» на достатньо високому рівні розроблені внутрішні розпорядчі документи, що підтверджують дані додатка Л.

На основі даних ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (додатки М, Н, П) проаналізуємо динаміку і структуру його майна за 2016-2018 рр. підприємства (табл. 1.6).

Найбільшу питому вагу в структурі активів товариства займають оборотні активи і у 2018 році вони складають 58,05 % або 100530 тис.грн. Вони мають стійку тенденцію до зростання і у 2018 р., порівняно з 2016 р. зросли на 29875 тис.грн. (або на 42,2 %), а в порівнянні з 2017 роком - на 9027 тис. грн. або 9,9 %. У структурі майна їх розмір збільшився на 4 в.п.

З них найбільшу частку складають запаси, які у 2018 р. становлять 29,38% всього майна товариства, що вказує на сезонність виробництва та значні залишки продукції на складах. Саме їх зростанням пояснюється збільшення оборотних активів товариства. Запаси у 2018 р. зросли на 7167 тис.грн. (або на 16,4 %).

У складі запасів значно підвищилася сума виробничих запасів у 2018р. в порівнянні з 2017 роком на 6748 тис.грн. або на 21,9 %, незавершене виробництво на 1251 тис.грн. або у 16,6 %, готова продукція і товари зменшилися на 832 тис.грн., або у 15,5 %.

Таблиця 1.6

Динаміка і структура майна ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2016-2018 рр. (станом на кінець року)

| Види майна (активів) | 2016р. | | 2017р. | | 2018р. | | Відхилення(+;-) 2018р. від 2016р. | | | Відхилення(+;-) 2018р. від 2017р. | | |
|---|-------------------|--------------------|------------------|--------------------|-------------------|-------------------------|--------------------------------------|----------------------|----------------|--------------------------------------|----------------------|---------------|
| | сума, тис грн. | у % до підсумку | сума, тис грн | у % до підсумку | сума, тис грн. | у % до підсу- мку | суми, тис.грн | Част- ки, в.п. | у % | суми, тис.грн | Част- ки, в.п. | у % |
| Майно-всього | 156117 | 100,00 | 169336 | 100,00 | 173177 | 100,00 | 17060 | - | +10,928 | 3841 | - | +2,268 |
| 1.Необоротні активи | 85462 | 54,742 | 77833 | 45,964 | 72647 | 41,950 | -12815 | -12,793 | -14,995 | -5186 | -4,014 | -6,663 |
| 1.1.Основні засоби | 83530 | 53,505 | 76369 | 45099 | 71689 | 41,396 | -11841 | -12,108 | -14,176 | -4680 | -45058 | -6,128 |
| 1.2. Нематеріальні активи | 1930 | 1,236 | 1462 | 0,863 | 956 | 0,552 | -974 | -0,684 | -50,466 | -506 | -0,311 | -34,610 |
| 1.3 Довгострокові фінансові інвестиції:інші фінансові інвестиції | 2 | 0,001 | 2 | 0,001 | 2 | 0,001 | 0 | 0,000 | - | 0 | 0,000 | - |
| 2. Оборотні активи | 70655 | 45,258 | 91503 | 54,036 | 100530 | 58,050 | 29875 | 12,793 | +42,283 | 9027 | 4,014 | +9,865 |
| 2.1. Запаси | 26852 | 17,200 | 43722 | 25,820 | 50889 | 29,386 | 24037 | 12,186 | +89,517 | 7167 | 3,566 | +16,392 |
| 2.1.1. Виробничі запаси | 14999 | 9,608 | 30800 | 18,189 | 37548 | 21,682 | 22549 | 12,074 | у 2,5 р.б. | 6748 | 3,493 | +21,909 |
| 2.1.2. Незавершене виробництво | 6853 | 4,390 | 7550 | 4,459 | 8801 | 5,082 | 1948 | 0,692 | -9,2 | 1251 | 0,623 | +16,570 |
| 2.1.3.Готова продукція і товари | 5000 | 3,203 | 5372 | 3,172 | 4540 | 2,622 | -460 | -0,581 | +10,082 | -832 | -0,55 | -15,488 |
| 2.2 Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 23923 | 15,324 | 28947 | 17,094 | 26335 | 15,207 | 2412 | -0,117 | +10,082 | -2612 | -1,887 | -9,023 |

Продовж. табл. 1.6

| Види майна (активів) | 2016р. | | 2017р. | | 2018р. | | Відхилення(+;-) 2018р. від 2016р. | | | Відхилення(+;-) 2018р. від 2017р. | | |
|---|-------------------|--------------------|------------------|--------------------|-------------------|-------------------------|--------------------------------------|----------------------|----------------|--------------------------------------|----------------------|---------------|
| | сума, тис грн. | у % до підсумку | сума, тис грн | у % до підсумку | сума, тис грн. | у % до підсу- мку | суми, тис.грн | Част- ки, в.п. | у % | суми, тис.грн | Част- ки, в.п. | у % |
| 2.3 Дебіторська заборгованість за розрахунками: | | | | | | | | | | | | |
| 2.3.1 за виданими авансами | 6007 | 3,848 | 1675 | 0,989 | 2291 | 1,323 | -3716 | -2,525 | -61,861 | 616 | 0,334 | +36,776 |
| 2.3.2 з бюджетом | - | - | 891 | 0,526 | 646 | 0,373 | 646 | 0,373 | - | -245 | -0,153 | -27,497 |
| 2.4 Інша поточна дебіторська заборгованість | 36 | 0,023 | 29 | 0,017 | 86 | 0,050 | 50 | 0,027 | у 2.38 р.б. | 57 | 0,033 | у 3,5 р.б. |
| 2.5. Гроші та їх еквіваленти | 13829 | 8,858 | 14691 | 8,676 | 19035 | 10,992 | 5206 | 2,134 | +37,646 | 4344 | 2,316 | +29,569 |
| 2.6. Витрати майбутніх періодів | 5 | 0,003 | 7 | 0,004 | 0 | 0,000 | -5 | -0,003 | на 100% | -7 | -0,004 | -100,% |
| 2.7. Інші оборотні активи | 3 | 0,002 | 1541 | 0,910 | 1248 | 0,721 | 1245 | 0,719 | у 415 р.б. | -293 | -0,189 | -19,014 |

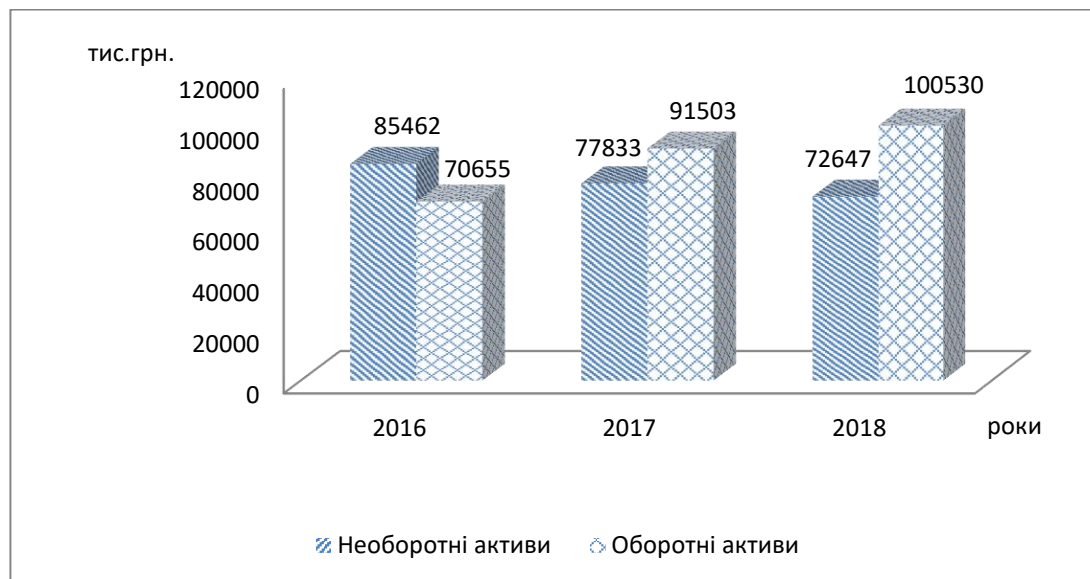
Вартість майна ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» у 2018 р. порівняно з 2016 р. збільшилася на 17060 тис.грн. (або на 10, 93 %), порівняно з 2017 р. - на 3841 тис.грн. (або 2,3 %).

Негативною є тенденція зростання дебіторської заборгованості, яка у 2018 році в порівнянні з 2016 роком підвищилася на 2412 тис. грн. (або на 10,08 %) а в порівнянні з 2017 роком – на 2612 тис.грн. (або на 9 %), що вказує на погіршення стану розрахунків з дебіторами.

Також необхідно звернути увагу на збільшення суми грошових коштів та їх еквівалентів у 2018 р. в порівнянні з 2017 роком на 4344 тис.грн. або на 29,6 % та збільшення їх частки в майні з 8,676 % у 2017р. до 10,99 % у 2018 р.

У 2018 році зменшилася вартість необоротних активів у порівнянні з 2016 роком на 12815 тис.грн. (або на 14,99 %) та у в порівнянні з 2017 роком на 5186 тис.грн. або на 6,6% з яких основну частку становлять основні засоби.

Стан майна ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2016-2018 рр. зображено на рис. 1.9.



**Рис. 1.9. Динаміка активів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2016-2018 рр.
(станом на кінець року)**

На основі даних ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (додатки М, Н, П) проаналізуємо динаміку і структуру джерел формування капіталу за 2016 - 2018рр. товариства (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Динаміка і структура джерел формування капіталу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2016-2018 рр. (станом на кінець року)

| Вид джерел формування капіталу (пасивів) | 2 016р. | | 2 017р. | | 2 018р. | | Відхилення(+;-) 2018р. від 2016р. | | | Відхилення(+;-) 2018р. від 2017р. | | |
|--|----------------|------------------|----------------|------------------|----------------|------------------|--------------------------------------|---------------|----------------|--------------------------------------|---------------|-------------|
| | сума, тис грн. | у % до підсу-мку | сума, тис грн. | у % до підсу-мку | сума, тис грн. | у % до підсу-мку | суми, тис. грн. | Част ки, в.п. | у % | суми, тис. грн. | Част ки, в.п. | у % |
| Джерела формування капіталу - всього | 156117 | 100,00 | 169336 | 100,00 | 173177 | 100,00 | 17060 | - | +10,927 | 3841 | 0 | +2,268 |
| 1. Власний капітал | 92601 | 59,315 | 90693 | 53,558 | 107396 | 62,015 | 14795 | 2,700 | +15,977 | 16703 | 8,457 | +18,417 |
| 1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал | 67416 | 43,183 | 67416 | 39,812 | 67416 | 38,929 | 0 | -4,254 | 0 | 0 | -0,883 | 0 |
| 1.2. Додатковий капітал | 14942 | 9,571 | 12557 | 7,415 | 10900 | 6,294 | -4042 | -3,277 | -27,05 | -1657 | -1,121 | -13,196 |
| 1.3. Резервний капітал | 1902 | 1,218 | 1902 | 1,123 | 1902 | 1,098 | 0 | -0,120 | 0 | 0 | -0,025 | 0 |
| 1.4. Нерозподілений прибуток | 8341 | 5,343 | 8818 | 5,207 | 27178 | 15,694 | 18837 | 10,351 | у 3,26 р.б. | 18360 | 10,487 | у 3,08 р.б. |
| 2. Зобов'язання і забезпечення | 63516 | 40,685 | 78643 | 46,442 | 65781 | 37,985 | 2265 | -2,700 | +3,566 | -12862 | -8,457 | -16,355 |
| 2.1. Довгострокові зобов'язання і забезпечення | 36188 | 23,180 | 38871 | 22,955 | 19688 | 11,369 | -16500 | -11,81 | -45,59 | -19183 | -11,586 | -49,35 |
| 2.1.1 Відстрочені податкові зобов'язання | 910 | 0,583 | 785 | 0,464 | 491 | 0,284 | -419 | -0,299 | -46,04 | -294 | -0,18 | -37,452 |
| 2.1.2 Інші довгострокові зобов'язання | 35278 | 22,597 | 38086 | 22,491 | 19197 | 11,085 | -16081 | -11,51 | -45,58 | -18889 | -11,406 | -49,596 |

Продовж. табл. 1.7

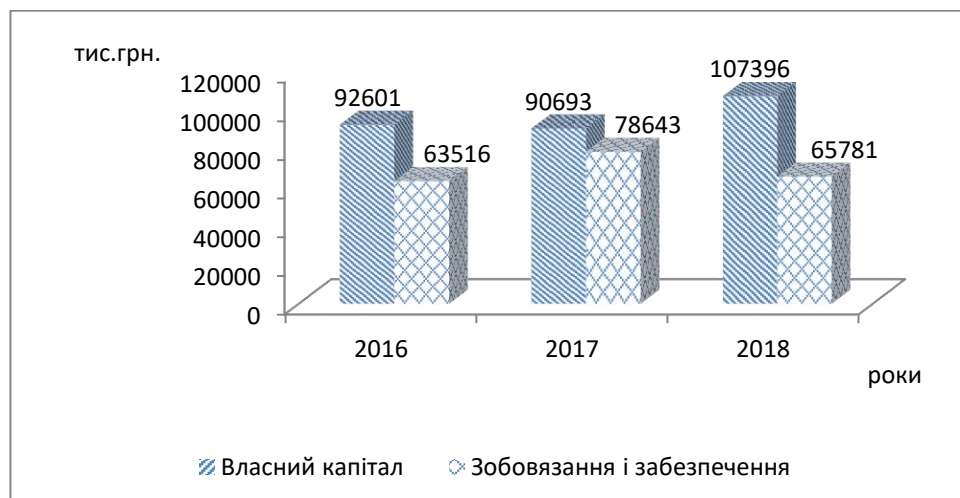
| Вид джерел формування капіталу (пасивів) | 2 016р. | | 2 017р. | | 2 018р. | | Відхилення(+;-) 2018р. від 2016р. | | | Відхилення(+;-) 2018р. від 2017р. | | |
|---|----------------|------------------|----------------|------------------|----------------|------------------|--------------------------------------|---------------|-------------|--------------------------------------|---------------|---------|
| | сума, тис грн. | у % до підсу-мку | сума, тис грн. | у % до підсу-мку | сума, тис грн. | у % до підсу-мку | суми, тис. грн. | Част ки, в.п. | у % | суми, тис. грн. | Част ки, в.п. | у % |
| 2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення | 27328 | 17,505 | 39772 | 23,487 | 46093 | 26,616 | 18765 | 9,111 | +68,665 | 6321 | 3,129 | +15,893 |
| 2.2.1. Короткострокові кредити банків | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 2.2.2.Поточна кредиторська заборгованість | 21360 | 13,682 | 33430 | 19,742 | 38106 | 22,004 | 16746 | 8,322 | +78,399 | 4676 | 2,262 | +13,987 |
| 2.2.3. Поточні забезпечення | 3443 | 2,205 | 5015 | 2,962 | 6996 | 4,040 | 3553 | 1,834 | у 2,03 р.б. | 1981 | 1,078 | +39,501 |
| 2.2.4.Інші поточні зобов'язання | 2549 | 1,633 | 1327 | 0,784 | 991 | 0,572 | -1558 | -1,061 | -61,12 | -336 | -0,212 | -25,32 |

У 2018 р. більшу частину капіталу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» складає власний капітал і становить 62,015 % або 107396 тис. грн.. Це на 14795 тис.грн (або на 15,977 %) більше ніж у 2016 році та на 16703 тис.грн (або на 18,417 %) ніж у 2017 році.

З нього нерозподілений прибуток становить 15,694 %, що у порівнянні з 2016 р. більше на 18837 тис.грн (або у 3,26 раз) та у порівнянні з 2017 р. більше на 18360 (або у 3,08 раз). Розраховані дані свідчать про покращення фінансового стану підприємства. У свою чергу зобов'язання і забезпечення становлять 37,99 %.

Загальна сума зобов'язань і забезпечень у 2018 році в порівнянні з 2016 роком збільшилася на 3,566 %. Та у 2018 році в порівнянні з 2017 роком спостерігається покращення та зменшення зобов'язань на 12862 тис.грн. або на 16,355 %. Значно зросла сума поточних зобов'язань і забезпечень на 18765 тис. грн. або на 68,665 %, основну частку становить збільшення суми поточної кредиторської заборгованості на 16746 тис.грн. Позитивним слід відмітити зменшення суми інших поточних зобов'язань, які у 2018 році в порівнянні з 2016 роком скоротилися на 1558 тис.грн. або на 61,122 %, в порівнянні з 2017 р. на 336 тис.грн або на 25,23 %

Стан джерел формування капіталу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2016-2018 рр. зображено на рис. 1.10.



**Рис. 1.10. Динаміка джерел формування капіталу
ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2016-2018 рр. (станом на кінець року)**

На основі даних ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (додатки М, Н, П) проаналізуємо динаміку формування фінансових результатів товариства за 2016 - 2018рр. (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2016-2018 рр.

| Показники | 2016 р. | 2017 р. | 2018 р. | Відхилення 2018 р. від | | 2018 р. у відсотках до | |
|--|---------|---------|---------|---------------------------|---------|---------------------------|---------------|
| | | | | 2016 р. | 2017 р. | 2016 р. | 2017 р. |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 236475 | 254301 | 293278 | 56803 | 38977 | +24,020 | +15,327 |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | 189402 | 196562 | 214639 | 25237 | 18077 | +13,324 | +9,197 |
| Валовий прибуток | 47073 | 57739 | 78639 | 31566 | 20900 | +67,057 | +36,197 |
| Інші операційні доходи | 3745 | 5785 | 12872 | 9127 | 7087 | у 3,437 р.б. | у 2,225 р.б. |
| Адміністративні витрати | 10844 | 12900 | 13577 | 2733 | 677 | +25,203 | +5,248 |
| Витрати на збут | 28739 | 34966 | 43252 | 14513 | 8286 | +50,499 | +23,697 |
| Інші операційні витрати | 15964 | 12858 | 10045 | -5919 | -2813 | На 37,077 м. | на 21,877 м |
| Фінансові результати від операційної діяльності (прибуток, збиток) | -4729 | 2800 | 24637 | 19908 | 21837 | у 5,209 р.б. | у 8,799 р.б |
| Інші доходи | - | - | - | - | - | - | - |
| Прибуток до оподаткування | -8246 | -1628 | 20328 | 12082 | 18700 | у 2,465 р.б. | у 12,486 р.б. |
| Чистий фінансовий результат (прибуток/збиток) | -8697 | -1595 | 16628 | 7931 | 15033 | у 1,912 р.б. | у 10,425 р.б. |

Аналіз даних табл. 1.8 дозволяє зробити такі висновки. Всі види прибутку у звітному періоді виросли порівняно з попереднім періодом, що свідчить про успішну роботу підприємства.

Чистий прибуток від реалізації продукції з кожним роком поступово збільшується у 2018 році порівняно з 2016 р. на 56803 тис.грн (або 24,020 %) та

на 38977 тис.грн (або 15,327 %). Необхідно відмітити негативну тенденцію збільшення собівартості реалізованої продукції у 2018 році у порівнянні з 2016 роком на 25237 тис.грн. (або 13,324 %) та на 18077 (або 9,197 %), це може бути спричинено зростанням цін на сировину та матеріали. Проте позитивним є те, що доходи від реалізації зростають більшими темпами, ніж собівартість реалізованої продукції протягом всього аналізованого періоду. Зростання чистого доходу спричинило збільшення суми валового прибутку у 2018 році в порівнянні з 2016 р. на 31566 тис.грн. (або 67,057 %) та з 2017 роком на 20900 тис.грн. (або 36,197 %). Збільшення суми валового прибутку та інших операційних витрат (у 2018 р. порівняно з 2017 роком на 7087 тис.грн. або у 2.225 р.б.) звітному році призвело до зростання суми фінансових результатів від операційної діяльності у 2018 році в порівнянні з 2017 р. на 21837 тис.грн. або у 8,799 р.б.

Також позитивним є збільшення суми чистого фінансового результату у звітному році. Протягом 2016-2017 років підприємство мало збиток та у 2018 році у 10,425 раз збільшило суму чистого фінансового результату в порівнянні з 2017 роком.

Використовуючи дані ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (додатки М, Н, П.) розрахуємо відносні показники фінансової стійкості за 2016-2018рр. (додаток Р.1).

Динаміку відносних показників фінансової стійкості ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2016-2018 рр. зображено на рис. 1.11.

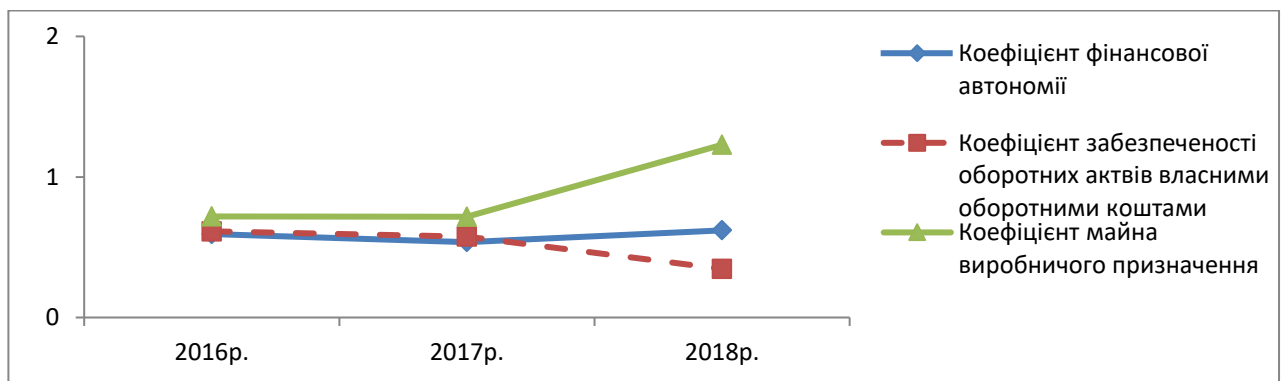


Рис. 1.11. Динаміка відносних показників оцінювання фінансової стійкості ПрАТ «Фірма»Полтавпиво» за 2016-2018 рр.

Розрахувавши показники фінансової стійкості можемо зробити висновок, що показник фінансової автономії в досліджуваному періоді знаходиться в оптимальному значенні це свідчить, що підприємство не залежить від зовнішніх джерел фінансування. При цьому необхідно відмітити позитивну тенденцію покращення коефіцієнта стабільності, що в порівнянні з 2016 р. підвищився на 0,808 та 0,868 з 2017 р., а також зменшення коефіцієнту довгострокового залучення позикових коштів у 2018 р. на 0,125 з 2016 р. і 0,145 з 2017 р. та коефіцієнта довгострокових зобов'язань на 0,27 з 2016 р. і 0,195 з 2017 р.

Загалом показники структури джерел формування капіталу знаходяться в оптимальних значеннях.

Показники стану оборотних активів відповідають оптимальному значенню. Проте необхідно відмітити, що у 2018 р. на кожну гривню оборотних активів припадає на 0,23 менше власних оборотних коштів в порівнянні з 2017 р. та на 0,267 з 2016 р.

За показниками стану основного капіталу можемо зробити висновок, що коефіцієнт реальної вартості основних засобів показує що питома вага залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна у 2018 р. в порівнянні з 2016 р. зменшилася на 0,036.

Коефіцієнт нагромадження амортизації показує, що основні засоби зношені у 2018 р. на 0,033 більше ніж у 2017 р., що є негативним.

В цілому, за результати проведених розрахунків ми дійшли висновку, що фінансовий стан ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» на кінець 2018 р. покращився в порівнянні з 2016-2017 роками, про що свідчить, зокрема зростання майна та розміру фінансових результатів.

Для успішного виживання і функціонування підприємства, підвищення якості і конкурентоспроможності його продукції, треба вміти передбачати труднощі, з якими може зіткнутися у майбутньому, і нові можливості, які можуть відкритися для нього. Тобто підприємствам необхідно визначати пріоритетні напрямки розвитку, розробляти бізнес-плани, пристосовуватися до

змін зовнішнього середовища, використовувати нові технології організації управлінських процесів, змінювати стратегії діяльності, а отже, - здійснювати стратегічне управління. Одним з основних інструментів стратегічного управління, що оцінюють в комплексі внутрішні і зовнішні чинники, які впливають на розвиток компанії є SWOT-аналіз.

Проведення SWOT-аналізу має важливе значення для здійснення стратегічного планування, оскільки його методика - ефективний, доступний, дешевий засіб оцінки стану проблемної та управлінської ситуації в установі.

Він дозволяє систематизувати проблемні ситуації; краще розуміти структуру ресурсів, на які слід опиратися в удосконаленні діяльності та розвитку підприємства на перспективу; відстежувати загальний стан зовнішнього бізнес-середовища; виділяти і використовувати нові потенційні можливості швидше, ніж конкуренти; вибрати відповідний шлях розвитку та уникнути небезпек; приймати зважені рішення, що стосуються розвитку бізнесу.

Правильно і вчасно прийняті стратегічні рішення грають сьогодні ключову роль в успішній діяльності організації. Саме вони роблять вирішальний вплив на конкурентоспроможність продукції і підприємства в цілому.

Порівнявши внутрішні переваги й слабкості, а також зовнішні можливості й загрози ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (додаток Р.2) пропонується використовувати стратегію «Максі-Максі» - яка використовує сильні сторони фірми для реалізації зовнішніх можливостей. Використавши можливості пов'язані з зростанням доходів населення, підвищення рівня життя населення, збільшення попиту на продукції, обслуговування нових додаткових груп споживачів, стабільність політичної ситуації, зниження цін на сировину і матеріали, розширення асортименту виробництва, вільний вихід на ринок сировини і матеріалів входження у нові сегменти ринку, стабільність національної валюти, зменшення податкового тиску, зниження рівня інфляції підприємство має можливість покращити свої сильні сторони.

На тлі економічних негараздів, як минулих, так і теперішніх, незважаючи на те, що конкурентна боротьба серед провідних пивоварних підприємств на консолідованому українському пивному ринку стає усе більш напруженою, пивоварна галузь виглядає досить упевнено, щороку даючи виробникам значну виручку від реалізації. Зважаючи на високу конкуренцію на ринку пивоваріння необхідно постійно здійснювати дослідження своїх ринкових позицій. Використовуючи фінансову звітність ми порівняли основні показники фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» з основними конкурентами (додаток Р.3).

Перше місце за показником прибутковості займає ПрАТ «Карлсберг Україна», чистий прибуток якого за 2018 рік склав 926 млн. грн, що на 80 млн. грн перевищує результати 2016 року; на другому місці ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» –22 млн грн, що на 19 млн. грн менше, порівняно з попереднім роком; на третьому місці ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»» –17 млн. грн, що на 7 млн. грн перевищує результати 2016 року.

Збитковими підприємствами за результатами проведеного аналізу є ПАТ «СанІнБев Україна» –270 млн. грн та ПрАТ «Оболонь» –400 млн. грн за результатами 2018 року.

Розраховані дані свідчать, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» в порівнянні зі своїми конкурентами має позитивну тенденцію покращення основних показників діяльності.

Дослідження специфіки виробництва пивоварної продукції дозволяє визначити диспропорцію елементів ресурсного портфеля, що може бути спричинено нераціональною політикою управління забезпеченням ресурсами господарської діяльності пивоварних підприємств.

За даними ПрАТ «Українська галузева компанія по виробництву пива, безалкогольних напоїв та мінеральних вод «УКРПИВО» на рис. 1.12 відображено структуру ресурсного портфеля підприємств пивоварної промисловості.

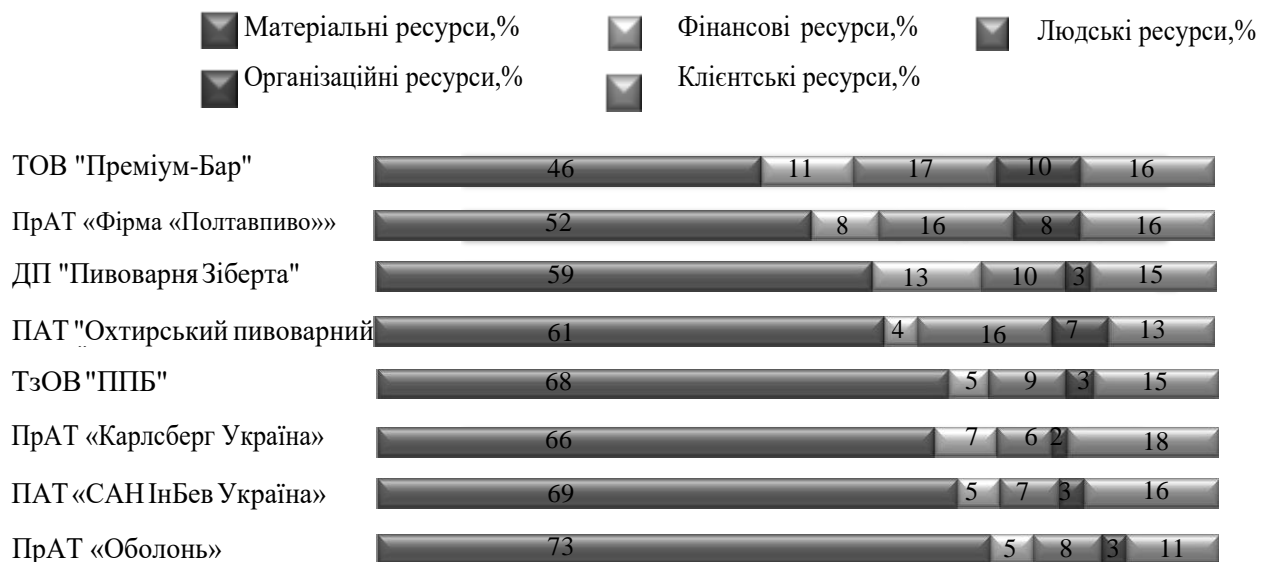


Рис. 1.12. Структура ресурсного портфеля підприємств пивоварної промисловості України в 2018 р., %

Найбільшу частку в загальній структурі ресурсного портфеля всіх підприємств займають матеріальні ресурси, що пов'язано з масштабами виробництва. Найменша - припадає на організаційні ресурси.

Вони являють собою накопичені інтелектуальну власність (товарний знак, авторські права, патенти, секрети, промислові зразки), інфраструктурні активи (технологічна інфраструктура, технічне та програмне забезпечення, інформаційні технології, системи, мережі, база даних компанії, зв'язки в ділових колах), організаційне знання (організаційна та корпоративна культура, технології та методи ведення бізнесу, способи комунікації з персоналом, контрагентами, система економічної безпеки). Така тенденція пов'язана зі специфікою діяльності підприємств.

Отже, можемо сказати, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» займає лідерські позиції серед підприємств пивоварної промисловості, та має всі необхідні ресурси для здійснення своєї фінансово-господарської діяльності.

Висновки до розділу 1

1. Проведене дослідження фінансових результатів як об'єкту обліку, дає змогу зробити висновок про те, що вони є одним з важливих економічних показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та надає комплексну оцінку ефективності цієї діяльності. Встановлено, що у бухгалтерському обліку фінансовий результат визначається шляхом порівняння доходів та витрат підприємства. Отриманий результат характеризує якість діяльності підприємства, форма вираження якого може бути прибуток або збиток. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед кредиторами бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства.

2. На сучасному етапі розвитку економіки та складності нормативно-правової бази зростає ризик прийняття помилкових рішень при управлінні фінансовим результатами на підставі даних обліку і фінансової звітності різними користувачами. Тому підтвердження достовірності фінансової звітності аудитором має надзвичайне значення для прийняття будь-якими користувачами обґрунтованих ефективних управлінських рішень, які повинні прийматися на підставі достовірно наданої обліково-аналітичної інформації. Аудит дозволить уникнути помилок, що можуть виникнути під час формування та відображення фінансових результатів.

3. Вся поточна і перспективна діяльність підприємства спрямована на отримання позитивного фінансового результату для забезпечення свого існуючого стану і подальшого покращення фінансово-господарської діяльності. Тому одним з найголовніших аспектів в управлінні підприємством є отримання своєчасної, повної та достовірної інформації про фактори, що формують фінансовий результат. Доведено, що інформаційною базою для управління фінансовим результатом служать системи обліку та контролю.

4. Суб'єктом дослідження у дипломній роботі було обрано ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», яке займається виробництвом пива, безалкогольних напоїв,

сидру та інших плодово-ягідних вин. На основі даних фінансової звітності ми дійшли висновку, що на сьогодні це успішне, конкурентоспроможне підприємство, про що свідчать показники фінансової звітності, які у 2018 році значно покращилися у порівнянні з минулими роками.

5. Досліджено питання постановки обліку у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Визначено, що на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» облік ведеться достовірно та відповідно до вимог чинного законодавства із застосуванням комп'ютерної програми «ISpro». Для ведення обліку створено бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером, який і займається обліком фінансових результатів. Позитивним є те, що у товаристві є Наказ по облікову політику та посадові інструкції, з якими працівники бухгалтерії ознайомлюються під підпис.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО»

2.1. Організація обліку й методичні засади формування фінансових результатів

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Визначення фінансового результату полягає у обчисленні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. Для цього у бухгалтерському обліку передбачається послідовне порівняння доходів і витрат (принцип відповідності та нарахування доходів і витрат).

Основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат і доходів, а також фінансових результатів підприємства полягають у:

- правильному визначені та достовірній оцінці витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства;
- розмежуванні витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- правильному та повному документальному оформленні своєчасному відображенні в облікових регістрах витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства;
- контролі за правильним визначенням фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних подій;

– наданні повної і достовірної інформації про витрати та доходи діяльності, а також про наявність і використання чистого прибутку (непокритих збитків) для потреб управління.

Одним із способів належної організації бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності є облікова політика, що дозволяє в умовах невизначеності приймати рішення щодо вибору адекватного способу відображення фактів господарського життя у бухгалтерському обліку. За допомогою способів ведення бухгалтерського обліку пізнається предмет облікової політики. Предметом облікової політики є факти господарського життя підприємства, які становлять його діяльність (економічну та соціальну).

Таким чином, облікова політика фактично покликана гармонізувати соціальну та економічну політики підприємства в єдиний інформаційний простір, для прийняття рішень, що забезпечать стійкий розвиток підприємства.

Вона є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та, на нашу думку, передбачає: упорядкування облікових процедур на підприємстві; надання бухгалтерському обліку плановірності та раціональності.

Через розмір доходів, витрат, і як наслідок фінансових результатів (чистий прибуток та нерозподілений прибуток) обрані підприємством елементи облікової політики впливають на показники Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності. Вплив облікової політики на показники діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» наведений на рис. 2.1.

Прийнята суб'єктами господарювання облікова політика оформляється відповідним організаційно-розпорядчим документом - наказом, розпорядженням чи положенням та затверджується відповідно до загальноприйнятих вимог діловодства. Текст облікової політики може викладатись як у самому наказі (розпорядженні, положенні), так і бути додатком до нього.

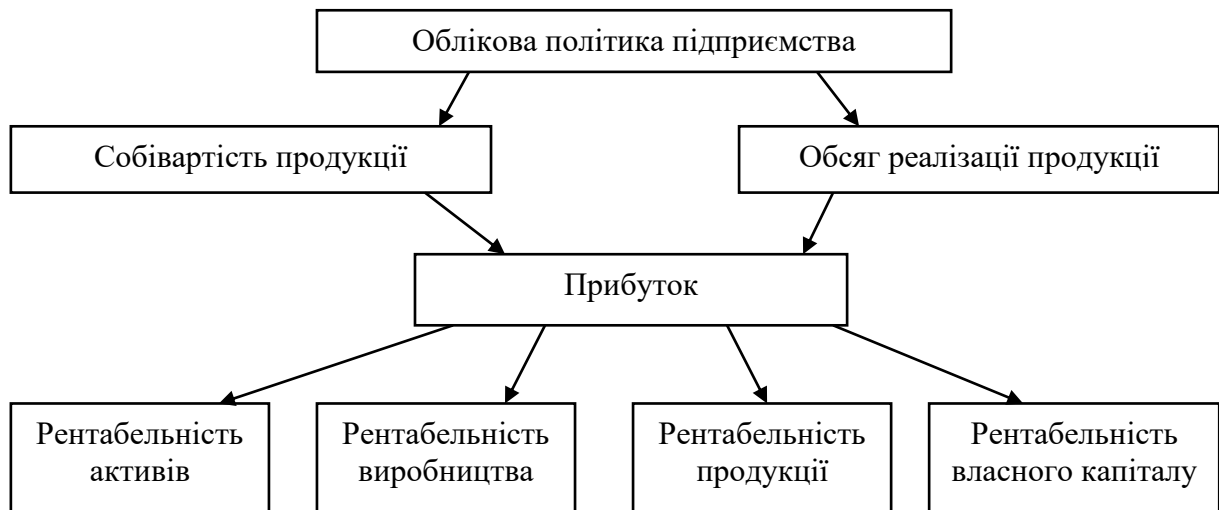


Рис. 2.1. Загальний вплив облікової політики на показники діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Офіційно типової форми наказу про облікову політику не затверджено, тому підприємство самостійно встановлює методи та процедури, якими користуватиметься, ним з огляду на специфіку свого бізнесу.

Кожне підприємство, здійснюючи господарську діяльність застосовує відповідну стратегію, метою якої буде, наприклад, збільшення прибутковості підприємства у звітному періоді. Таким чином, підприємству необхідно сформулювати для цього елементи облікової політики належним чином (мінімальні витрати та максимальні доходи підприємства).

На нашу думку, у розпорядчому документі про облікову політику повинні передбачатися питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності, узагальнені на рис. 2.2.

Облікова політика ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» викладена у Наказі «Про облікову політику» (додаток К.4). Відповідно до цього документу при обліку доходів, витрат та фінансових результатів застосовуються Міжнародні стандарти фінансової звітності, затверджені Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України, вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».



Рис. 2.2. Об'єкти облікової політики щодо витрат, доходів і фінансових результатів

Облік доходів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» ведеться за МСБО 18 «Дохід», який втратив чинність. Згідно Наказу доходи товариства визнаються на основі принципу нарахування, коли існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а сума доходу може бути достовірно визначена.

Дохід від реалізації продукції визнається тоді, коли фактично здійснено

перехід від продавця до покупця значних ризиків, переваг і контролю над активами (товар відвантажено і право власності передано), і дохід відповідає всім критеріям визнання у відповідності до МСБО 18 «Дохід». Це є суттєвим недоліком, адже в Наказі «Про облікову політику» не передбачено зміни стосовно організації обліку доходів, які зумовлені вступом в силу з 1 січня 2018 року нового стандарту обліку доходів МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами», який ввів нову концепцію обліку доходу, передбачив підвищення вимог до розкриття інформації.

Тому необхідним є вивчення нових підходів до організації обліку доходів та формування рекомендацій для внесення змін у Наказ «Про облікову політику» щодо обліку доходів.

МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами» передбачає принципово нову концепцію, що замінює існуючі положення МСФЗ та облікові положення США в частині визнання виручки. Вводяться декілька нових понять і нове керівництво з деяких питань визнання виручки, наприклад:

- окремі зобов'язання з виконання договору;
- нове керівництво щодо моменту визнання виручки;
- поняття змінного відшкодування, яке використовується для визначення суми визнаної виручки в разі, коли сума виручки може змінюватися;
- нове керівництво щодо розподілу ціни операції між окремими зобов'язаннями;
- врахування вартості грошей у часі.

Визначення моменту визнання виручки відповідно до керівництва старого МСБО (IAS) 18 «Дохід» було орієнтоване на критерії переходу ризиків та вигід. А новий МСФЗ(IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами» вводить поняття переходу контролю. Для визначення моменту переходу контролю необхідне професійне судження і лише одним з критеріїв переходу контролю є перехід ризиків та вигід. Поруч з ним є й інші індикатори (критерії), які слід враховувати для вирішення питання про момент переходу контролю, а саме:

- право на оплату;
- права фізичного використання;
- факт прийняття товару/послуги зі сторони клієнта.

Тобто поняття переходу контролю ширше, ніж перехід ризиків та вигід.

Важливо відмітити, що у МСФЗ 15 поняття договору відповідає його визначенню у законодавстві США: «договором є угода між двома або більше сторонами, в результаті чого виникають права та обов'язки, що підлягають виконанню» [8].

При цьому слід зазначити, що до сфери застосування МСФЗ 15 не потрапляють:

- договори з оренди, що регулюються МСФЗ (IAS) 17 «Оренда»;
- договори страхування, врегульовані МСФЗ (IFRS) 4 «Договори страхування»;
- фінансові інструменти, фінансові гарантії, що визнані такими відповідно до МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ (IAS) 27 «Окрема фінансова звітність» та МСФЗ (IAS) 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства »;
- договори, що підпадають під дію МСФЗ (IFRS) 11 «Спільна діяльність» [5].

Для удосконалення облікової політики у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» пропонуємо в Наказі «Про облікову політику» для вирішення питання коли і в яких сумах визнавати дохід від договорів з клієнтами, зазначити послідовну модель аналізу договорів, наведену на рис.2.3.



Рис. 2.3. Модель аналізу договорів для визнання виручки за МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами»

Розглянемо послідовність організації обліку доходів за цією моделлю.

Крок 1. Визначення відношення договору до тих, які регулюються МСФЗ 15. Договір підпадає під дію МСФЗ 15 в разі, якщо він задовольняє таким умовам:

- сторони договору письмово чи усно схвалили його, як наслідок, вони зобов'язані виконувати певні зобов'язання за ним;
- підприємство може ідентифікувати права кожної зі сторін договору, умови платежу;
- договір за своєю суттю є комерційним, існує ймовірність, що підприємство отримає винагороду за товари або послуги, що будуть передані покупцю.

Крок 2. Визначення окремих зобов'язань за договором. Часто один договір може включати декілька компонентів (наприклад, продаж товарів з наданням послуги з встановлення чи сервісного обслуговування). Тому за МСФЗ 15 необхідно визначити, чи є різні елементи договори окремими зобов'язаннями по виконанню. Важливість цього полягає в тому, що для різних зобов'язань можуть бути визначені різні моменти визнання виручки. Як правило, керуються таким підходом: якщо різні компоненти можна придбати окремо, то це є окремим зобов'язанням за договором.

Крок 3. Ціна операції. Одним з ключових аспектів по відношенню до визначення ціни операції є визначення суми змінного відшкодування. Серед випадків, коли сума відшкодування може варіюватися, слід вказати: знижки, штрафи, бонуси чи заохочення, премії за результат тощо. Для визначення суми змінного відшкодування використовується найбільш ймовірна або розрахункова вартість з використанням очікувань в залежності від того, що є найбільш прийнятним в конкретному випадку.

Крім того, ціна угоди також може корегуватися на ефект вартості грошей у часі, якщо договір включає в себе істотний фінансовий компонент. Індикаторами наявності такої компоненти є різниця між величиною обіцяної

винагороди та ціни у на продаж і очікуваним проміжком часу між поставкою та оплатою, що перевищує один рік.

Для того, щоб скорегувати суму винагород, ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» повинна використовувати ставку дисконтування, яка повинна відображати кредитний ризик, специфічний для одержувача фінансування, а також як можливе забезпечення за фінансовим зобов'язанням. Дана ставка дисконтування є фіксованою і не змінюється в разі зміни процентних ставок, ні в разі зміни інших обставин.

Крок 4. Розподіл ціни операції. Пропонуємо ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» здійснювати розподіл ціни операції між окремими зобов'язаннями по виконанню договору необхідно за наступним алгоритмом:

1. Визначити окрему ціну продажу:
 - фактична або розрахункова;
 - «залишковий» метод, якщо ціна продажу носить дуже невизначений або змінний характер (зміна в порівнянні з поточною практикою).

Залишковий метод передбачає не пропорційний розподіл ціни операції між окремими компонентами, а визначення справедливої вартості одного компонента (наприклад, справедливої вартості бонусних балів за програмою лояльності) і віднесення різниці між ціною операції та справедливою вартістю вищевказаного компонента на вартість залишився компонента.

2. Розподілити ціну операції виходячи з відносних окремих цін продажу, як якби продукти продавалися окремо. При цьому, якщо існують переконливі підстави, сума знижки за договором (різниця між ціною операції та сумою окремих цін продажу за окремими компонентами) може бути віднесена на конкретне зобов'язання по виконанню договору [1].

Крок 5. Визнання виручки. Виручка може бути визнана в конкретний період часу або протягом проміжку часу.

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» визнає виручку в певний момент часу, коли відбувається передача обіцяних за договором товарів або надання послуг покупцеві. По суті, товари (послуги) передаються (надаються), коли покупець

отримує контроль над ними. Отже, виручка визнається в момент отримання покупцем контролю над відповідними активами.

Слід зазначити, що контроль – це можливість управляти використанням і отримувати в значній мірі всі існуючі переваги від активу. У тому числі контроль включає в себе можливість запобігання використанню активу або отримання вигод від його використання іншою особою або організацією (компанією).

Переваги використання активу покупцем включають в себе потенційні грошові потоки (приплив грошових коштів та зменшення відтоку грошових коштів), джерелом яких може бути, наприклад:

- а) використання активу для виробництва товарів або надання послуг;
- б) збільшення вартості інших активів;
- в) врегулювання зобов'язань;
- г) скорочення витрат;
- д) продаж або обмін активу;
- є) використання активу в якості забезпечення по отриманому кредиту;
- ж) утримання активу [3].

До факторів, які можуть означати, що контроль над активом переданий в певний момент часу, відносяться, зокрема, такі:

- організація має право на отримання платежу за переданий актив;
- покупець має право власності на актив;• організація передала фізичне володіння товаром;
- покупець прийняв актив;
- покупець несе істотні ризики і отримує переваги, пов'язані з володінням активом [6].

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» визнає виручку протягом періоду часу, якщо виконується один з наступних критеріїв:

- покупець одночасно отримує і споживає вигоди, у міру того як організація-продавець їх поставляє (забезпечує);

– виконання зобов'язань організацією-продавцем призводить до створення або поліпшення активу, який покупець має можливість контролювати в міру створення такого активу;

– виконання зобов'язань організацією-продавцем не приводить до створення активу з альтернативним використанням, і організація має право на отримання платежу за виконані на конкретну дату зобов'язання.

Алгоритм визначення моменту визнання виручки відповідно до МСФЗ 15 «Виручка за договорами з клієнтами» представлений на рис.2.4.

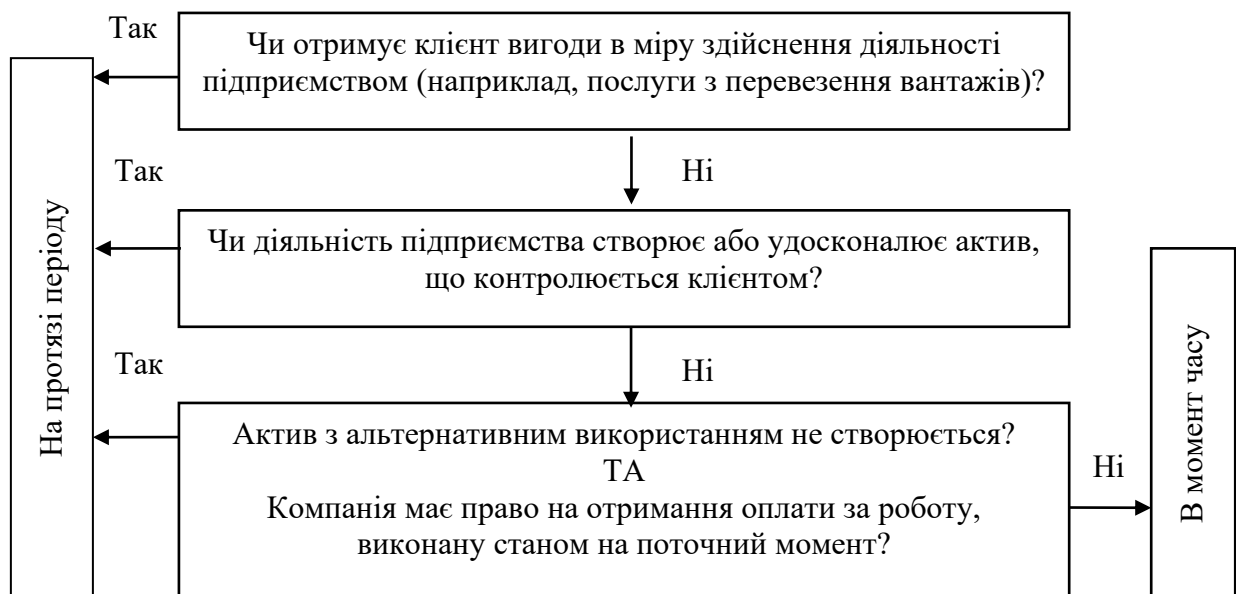


Рис. 2.4. Алгоритм визначення моменту визнання виручки за МСФЗ 15 «Виручка за договорами з клієнтами»

Цілковито погоджуємося з думкою Т.Ю. Чунихіної, що кожен з п'яти етапів потребуватиме істотних суджень від менеджменту організації, узгоджених з її аудитором, в застосуванні ключового принципу визнання виручки, особливо в частині передачі контролю при оцінці доцільності її визнання. Адже існуюча до нового стандарту оцінка факту передачі «ризиків і переваг», пов'язаних з товаром або послугою, вже не є ключовим показником для визнання виручки [106]. Це, безумовно, вплине на бізнес-процеси в ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (рис. 2.5).

| Облік та звітність | Процеси і системи |
|---|--|
| 1. Зміна моделі визнання виручки: – моніторинг показників; – розподіл виручки; – контроль строків визнання. 2. Зміни, що торкаються не тільки виручки: – вартість грошей у часі; – комісійні за продаж 3. Судження та оціни. 4. Розкриття додаткової інформації. 5. Перехідний період. | 1. Вплив на весь цикл – від пропозиції ціни до отримання коштів. 2. Необхідність подальшого прискорення автоматизації обліку. 3. Потенційні плани ІТ на 3-5 років. 4. Певне підвищення витрат. |
| Вплив на весь функціонал | Зміни моделі бізнесу |
| 1. Вище керівництво. 2. Відділ аудиту. 3. Відносини з інвесторами. 4. Фінансове планування та аналіз. 5. Юридичні питання продаж. 6. Оподаткування. 7. Функція обліку та ІТ. | 1. Органічні зміни. 2. Злиття та поглинання. 3. Можливості іншого структурування та виходу на ринок. 4. Стратегія ціноутворення. 5. Інформування з боку керівництва та загальна обізнаність. |

**Рис. 2.5. Вплив МСФЗ 15 «Виручка за договорами з клієнтами»
на бізнес-процеси ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»**

Вибираючи елементи облікової політики стосовно витрат діяльності, особливу увагу слід звернути на вибір класу рахунків для їх обліку. Так, чинним законодавством передбачено два варіанти обліку витрат:

- з використанням 9-го класу рахунків «Витрати діяльності»;
- з одночасним використанням 8-го і 9-го класів рахунків [36].

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» використовує для обліку витрат лише рахунки класу 9.

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, вважаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, робіт, послуг. Для калькулювання собівартості продукції використовується позамовний метод обліку в розрізі цехів.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Змінні загальновиробничі витрати.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу - витрати на заробітну плату працівників, зайнятих у виробництві, виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з урахуванням бази розподілу - витрати на заробітну плату працівників, зайнятих у виробництві, виходячи з нормальної потужності звітного періоду. У випадку роботи підприємства в режимі нормальної потужності (або фактичної) постійні загальновиробничі витрати розподіляються без залишку.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості, є витратами звітного періоду, в якому вони понесені.

Прибуток товариства утворюється з надходжень від його господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці. З балансового прибутку товариства сплачуються проценти по кредитах банків та по облігаціях, а також вносяться передбачені чинним законодавством України податки та інші платежі до бюджету.

Чистий прибуток, одержаний після зазначених розрахунків, залишається у повному розпорядженні товариства, яке визначає напрями його використання. Порядок розподілу прибутку затверджується загальними зборами акціонерів. За рахунок чистого прибутку, що залишається в розпорядженні товариства виплачуються дивіденди, створюється та наповнюється резервний капітал, покриваються збитки та накопичується нерозподілений прибуток.

З метою удосконалення організації обліку пропонуємо у посадовій інструкції головного бухгалтера, який здійснює облік фінансових результатів

додатково більш детально прописати обов'язки бухгалтера з обліку фінансових результатів (додаток С).

Особливістю документування операцій з витратами, доходами та фінансовими результатами підприємства є те, що для них безпосередньо не затверджено типових форм документів.

Документальне підтвердження здійснення витрат на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» залежить від виду витрат. Так, використання матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших запасів підприємства для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту відображається в бухгалтерському обліку лише на підставі належно оформлених відповідних документів на списання матеріалів (накладних, вимог тощо).

Витрати на оплату праці та соціального страхування оформлюються розрахунково-платіжними відомостями. Вартість наданих товариству послуг зараховується до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур та актів виконаних робіт.

Первинними документами для відображення доходів від реалізації, інших операційних доходів є рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо. Облік доходів від участі в капіталі оформлюється розрахунками та довідками бухгалтерії.

Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, прибуткові касові ордери, виписки банку. Відображення інших доходів у бухгалтерському обліку здійснюється на підставі договорів, актів приймання-передачі, прибуткових касових ордерів, актів ліквідації, виписок банку, актів оприбуткування матеріалів, довідок і розрахунків бухгалтерії.

Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також

для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку).

Відображення інформаційних даних щодо використання прибутку в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії.

Характеристика основних первинних документів, які використовуються ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» для відображення обліку доходів, витрат та фінансових результатів наведена у додатку Т.

Чітко організований документообіг забезпечує раціональну організацію бухгалтерського обліку фінансових результатів, своєчасне і повне відображення в обліку всіх його об'єктів на підприємстві. Рух документів, що підтверджують виникнення доходів, витрат та формування фінансових результатів повинен здійснюватися відповідно до графіка документообігу, затвердженого суб'єктом господарювання. Нажаль, у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» такий графік відсутній. Це призводить до того, що документи часто затримуються, губляться, попадають в бухгалтерію після закінчення звітного періоду. Тому, з метою удосконалення організації обліку ми розробили для ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» графік документообігу у частині обліку доходів, витрат і фінансових результатів (додаток У).

Узагальнення інформації про доходи, витрати та фінансові результати відбувається у відповідних облікових регістрах з подальшим перенесенням даних до головної книги. Стосовно фінансової звітності зазначені об'єкти обліку відображаються у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Для ефективної організації обліку фінансових результатів ПраТ «Фірма «Полтавпиво» розробило власний робочий план рахунків. Він забезпечує потрібною фінансово-економічною інформацією управлінські структури підприємства, гарантує прозорість фінансового обліку та фінансової звітності, сприяє збереженню комерційної таємниці.

Після відображення в бухгалтерському обліку всіх доходів та витрат їх списують на фінансові результати, для узагальнення інформації про які Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати» (рис.2.6).

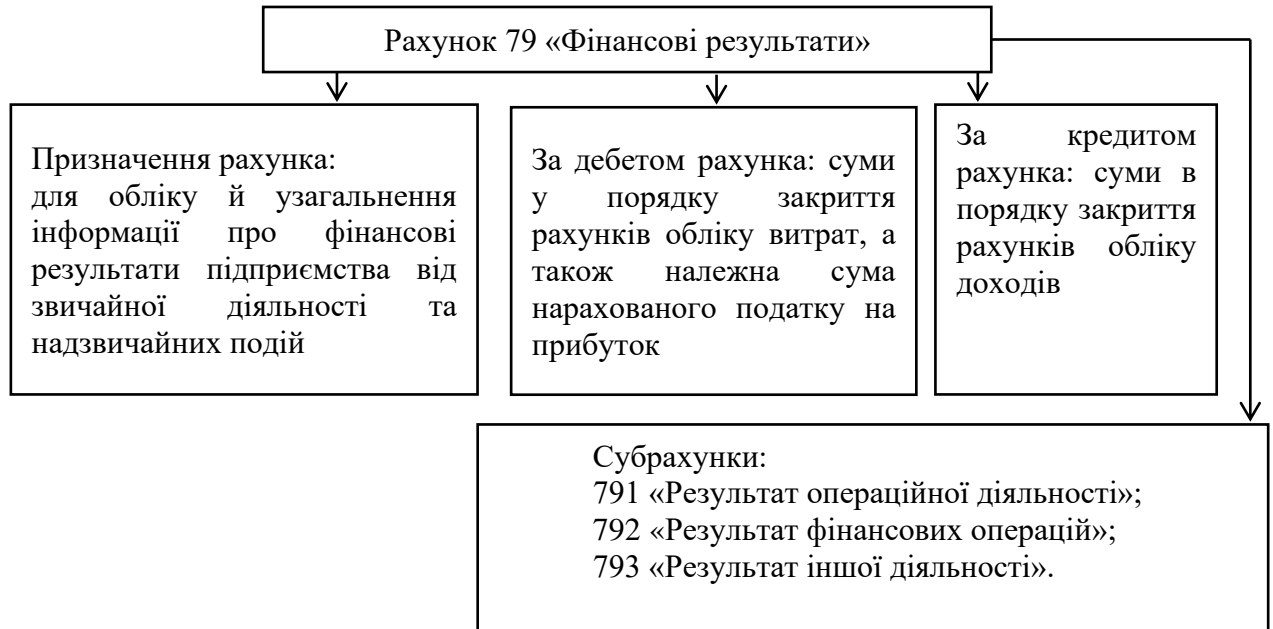
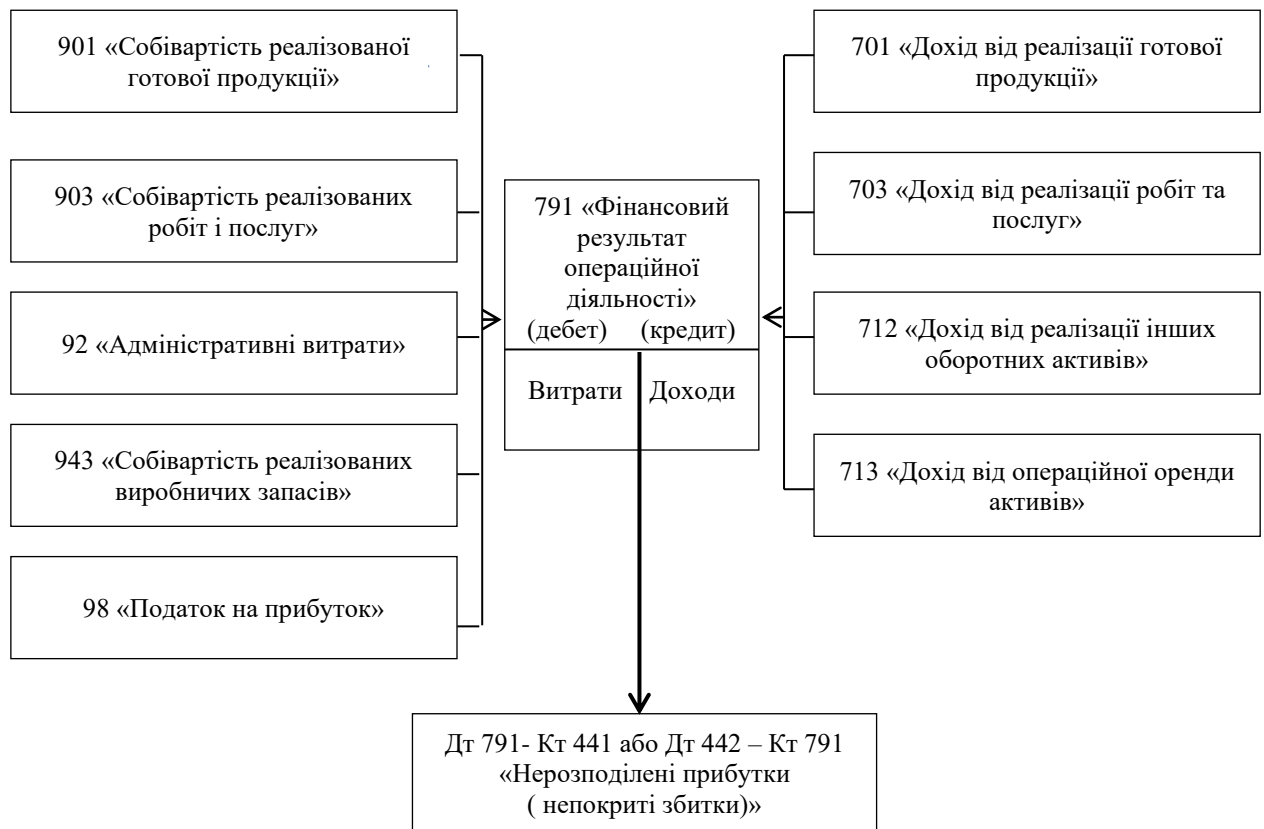


Рис. 2.6. Призначення та побудова рахунка 79 «Фінансові результати»

Для визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності призначений субрахунок 791 «Результат операційної діяльності». По кредиту цього субрахунку відображається сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг.

В дебет субрахунка 791 «Результат операційної діяльності» наприкінці звітного періоду в порядку закриття рахунків списують:

- собівартість реалізованої готової продукції, товарів, послуг (з кредита рахунка 90 «Собівартість реалізації»);
- адміністративні витрати (з кредита рахунка 92 «Адміністративні витрати»);
- витрати на збут (з кредита рахунка 93 «Витрати на збут»);
- належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток (з кредита рахунка 98 «Податок на прибуток») (рис. 2.7).



**Рис. 2.7. Загальна схема формування фінансових результатів
ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»**

Для визначення прибутку (збитку) від фінансових операцій призначений субрахунок 792 «Результат фінансових операцій».

За кредитом цього субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, а за дебетом списання фінансових витрат та витрат від участі в капіталі (рис.2.8):

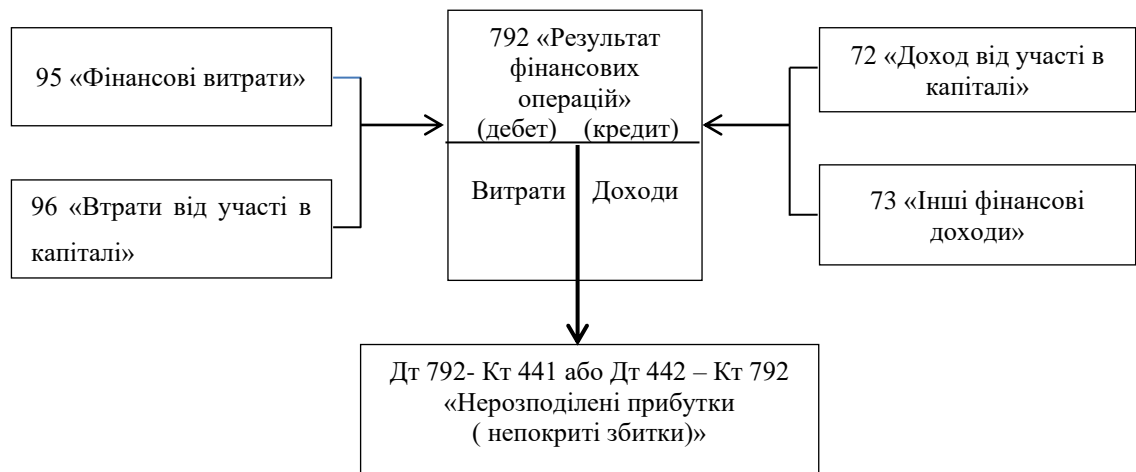


Рис. 2.8. Відображення обліку на рахунку 792 «Результат фінансових операцій»

Для визначення прибутку (збитку) від іншої діяльності підприємства призначений субрахунок 793 «Результат від іншої діяльності». За кредитом цього субрахунку відображається списання суми в порядку закриття обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, а за дебетом - списання інших витрат (рис.2.9).

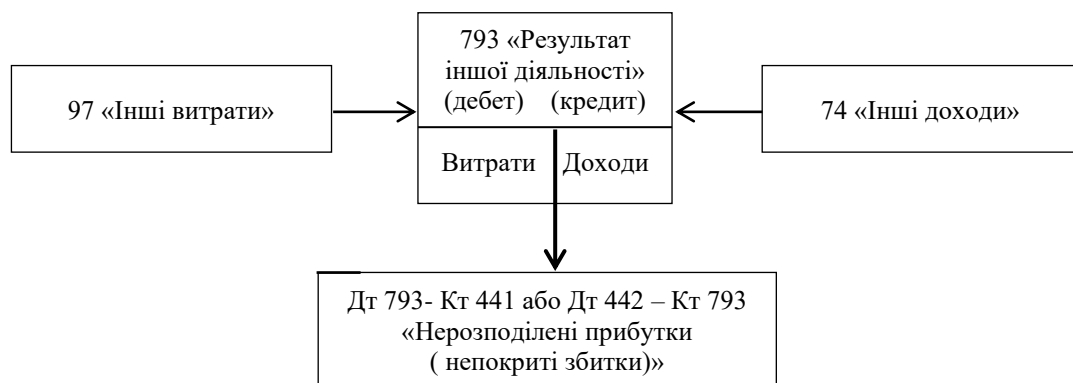


Рис. 2.9. Відображення обліку на рахунку 793 «Результат від іншої діяльності»

Остаточним етапом по формуванню фінансового результату є закриття рахунку 79 «Фінансові результати» на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», який призначено для обліку нерозподіленого прибутку або непокритих збитків. Кредитове сальдо цього рахунку означає наявність нерозподіленого прибутку, а дебетове сальдо - непокритого збитку (рис. 2.10).

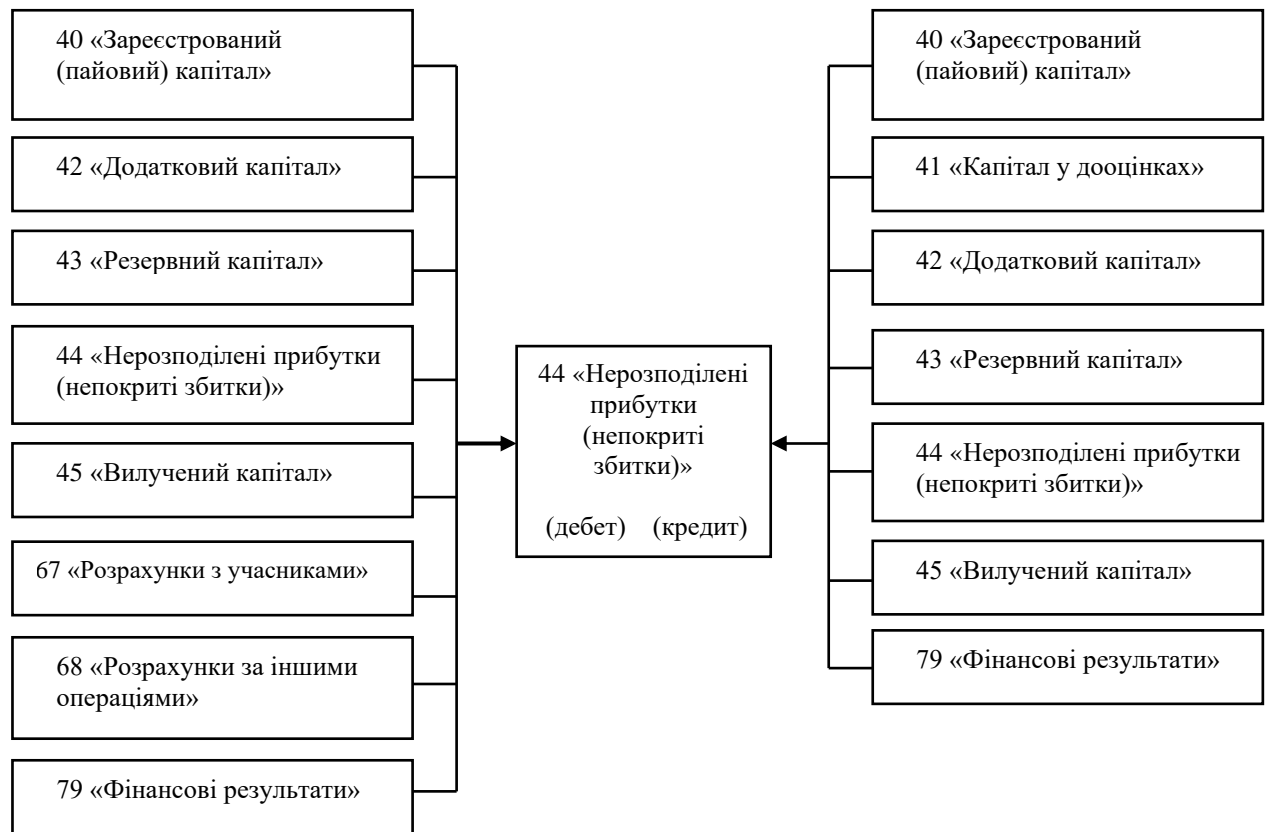


Рис. 2.10. Відображення обліку на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)»

На основі вивчення наукової літератури ми узагальнили типову кореспонденцію з обліку доходів, витрат та фінансових результатів (додаток Ф).

Діюча методика обліку доходів, витрат і фінансових результатів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» передбачає, що облік собівартості реалізованої продукції, доходів від реалізації готової продукції та фінансових результатів від її реалізації ведеться узагальнено на синтетичних рахунках 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 791 «Результат операційної діяльності». Інші субрахунки доходів і витрат у товаристві також використовуються без аналітичних рахунків.

Проте цієї інформації недостатньо для задоволення потреб користувачів облікової інформації різних рівнів управління, яким необхідно визначати та обліковувати собівартість та доходи від реалізації за місцями виникнення

доходу (в межах України чи в інших країнах), групами та асортиментом продукції, а також категоріями покупців.

Виходячи з цього, запропоновано вести облік доходів, витрат та фінансового результату від реалізації продукції з використанням аналітичних субрахунків (додаток Х, табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Витяг з запропонованого робочого плану рахунків ПрАТ «Фірма
«Полтавпиво» в частині інформації про фінансові результати від основної
діяльності на рахунках бухгалтерського обліку**

| Синтетичний рахунок | Субрахунок | Аналітичний рахунок першого порядку за категоріями покупців | Аналітичний рахунок другого порядку за напрямом реалізації продукції | Аналітичний рахунок третього порядку за групами продукції | Аналітичний рахунок четвертого порядку за асортиментними групами продукції |
|---------------------------|--|---|---|---|--|
| 79 «Фінансові результати» | 791 «Результат операційної діяльності» | 791.1 «Фінансовий результат від реалізації готової продукції в межах України» | 791.1.1 «Фінансовий результат від реалізації готової продукції в межах центральної України» | 791.1.1.1 - Пиво 791.1.1.2 – Безалкогольні напої 791.1.1.3 - Сидр | 791.1.1.1.1 «Бочкове» 791.1.1.1.2 «Діжка розливного» 791.1.1.1.3 «Жигулівське» 791.1.1.2.1 «Тьотя Груша» 791.1.1.2.2 «Лимонадний Джо» 791.1.1.2.3 «Moxito» |
| | | | | | 791.1.1.3.1 «Asti Moscato» 791.1.1.3.2 «Cider Plum» 791.1.1.3.3 «Cider Apple» |
| | | | 791.1.2 «Фінансовий результат від реалізації готової продукції в межах західної України» | 791.1.2.1 - Пиво 791.1.2.2 – Безалкогольні напої 791.1.2.3 - Сидр | 791.1.2.1.1 «Бочкове» 791.1.2.1.2 «Діжка розливного» 791.1.2.1.3 «Жигулівське» 791.1.2.2.1 «Тьотя Груша» 791.1.2.2.2 «Лимонадний Джо» 791.1.2.2.3 «Moxito» 791.1.2.3.1 «Asti Moscato» 791.1.2.3.2 «Cider Plum» 791.1.2.3.3 «Cider Apple» |

Продовж. табл. 2.1

| Синтетичний рахунок | Субрахунок | Аналітичний рахунок першого порядку за категоріями покупців | Аналітичний рахунок другого порядку за напрямом реалізації продукції | Аналітичний рахунок третього порядку за групами продукції | Аналітичний рахунок четвертого порядку за асортиментними групами продукції |
|---------------------|------------|--|--|--|---|
| | | | 791.1.3 «Фінансовий результат від реалізації готової продукції в межах східної України» | 791.1.3.1 - Пиво 791.1.3.2 – Безалкогольні напої 791.1.3.3 - Сидр | 791.1.3.1.1 «Бочкове» 791.1.3.1.2 «Діжка розливного» 791.1.3.1.3 «Жигулівське» 791.1.3.2.1 «Тьотя Груша» 791.1.3.2.2 «Лимонадний Джо» 791.1.3.2.3 «Moxito» 791.1.3.3.1 «Asti Moscato» 791.1.3.3.2 «Cider Plum» 791.1.3.3.3 «Cider Apple» |
| | | | 791.1.4 «Фінансовий результат від реалізації готової продукції в межах північної України» | 791.1.4.1 - Пиво 791.1.4.2 – Безалкогольні напої 791.1.4.3 - Сидр | 791.1.4.1.1 «Бочкове» 791.1.4.1.2 «Діжка розливного» 791.1.4.1.3 «Жигулівське» 791.1.4.2.1 «Тьотя Груша» 791.1.4.2.2 «Лимонадний Джо» 791.1.4.2.3 «Moxito» 791.1.4.3.1 «Asti Moscato» 791.1.4.3.2 «Cider Plum» 791.1.4.3.3 «Cider Apple» |
| | | | 791.1.5 «Фінансовий результат від реалізації готової продукції в межах південної України» | 791.1.5.1 - Пиво 791.1.5.2 – Безалкогольні напої 791.1.5.3 - Сидр | 791.1.5.1.1 «Бочкове» 791.1.5.1.2 «Діжка розливного» 791.1.5.1.3 «Жигулівське» 791.1.5.2.1 «Тьотя Груша» 791.1.5.2.2 «Лимонадний Джо» 791.1.5.2.3 «Moxito» 791.1.5.3.1 «Asti Moscato» 791.1.5.3.2 «Cider Plum» 791.1.5.3.3 «Cider Apple» |
| | | 791.2 «Фінансовий результат від реалізації готової продукції іноземним покупцям» | 791.2.1 «Фінансовий результат від реалізації готової продукції в Країни Європейського союзу» | 791.2.1.1 - Пиво 791.2.1.2 – Безалкогольні напої | 791.2.1.1.1 «Бочкове» 791.2.1.1.2 «Діжка розливного» 791.2.1.1.3 «Жигулівське» 791.2.1.2.1 «Тьотя Груша» 791.2.1.2.2 «Лимонадний Джо» 791.2.1.2.3 «Moxito» |

| | | | | | |
|--|--|--|--|---|---|
| | | | 791.2.2 «Фінансовий результат від реалізації готової продукції в Країні Центрально- Східної Європи» | 791.2.2.1 - Пиво 791.2.2.2 – Безалкогольні напої | 791.2.2.1.1 «Бочкове» 791.2.2.1.2 «Діжка розливного» 791.2.2.1.3 «Жигулівське» 791.2.2.2.1 «Тьотя Груша» 791.2.2.2.2 «Лимонадний Джо» 791.2.2.2.3 «Мохіто» |
|--|--|--|--|---|---|

Деталізація субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» за аналітичними рахунками першого, другого, третього та четвертого порядків дає можливість визначити найбільш прибуткові види готової продукції і вилучити з виробництва (або скоротити обсяг) малорентабельні.

Аналітична інформація про результати основної діяльності корисна керівництву ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» для оцінки ефективності її здійснення, а також для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Для реалізації зазначених цілей концептуальні засади організації та методики чинного фінансового обліку адаптовано до особливостей діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» шляхом запровадження номенклатури субрахунків та аналітичних рахунків з обліку доходів, витрат та фінансових результатів від основної діяльності підприємств, що уможливорює виявлення напрямів неефективної діяльності підприємства, їх аналіз, обґрунтування прогнозів за видами і характером діяльності, та складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

На основі даних додатку Ц.2 ми навели кореспонденцію рахунків щодо обліку доходів, витрат і фінансових результатів, яку використовує ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та кореспонденцію рахунків із урахуванням запропонованих змін до робочого плану рахунків (додаток Ц.1).

На основі даних додатку Ц.1 можемо зробити висновок, що кореспонденція рахунків, яку використовує ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» повністю відповідає вимогам чинного законодавства, але управління фінансовими результатами передбачає розроблення та прийняття рішень за всіма аспектами їх формування, розподілу та використання. Вважаємо, що

запропоновані зміни до робочого плану рахунків товариства дозволять деталізувати інформацію про доходи, витрати та фінансові результати і надати її менеджменту у тому розрізі, у якому вони її потребують.

На нашу думку запропоновані напрями удосконалення обліку фінансових результатів в розрізі категорії покупців, напрямів реалізації, груп та видів продукції дозволять підвищити якість контролювання та управління фінансовими результатами у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» та забезпечать виявлення резервів зростання прибутковості діяльності.

2.2. Відображення інформації про фінансові результати у фінансовій звітності

Фінансова звітність є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку поряд із документацією, інвентаризацією, оцінкою, калькуляцією, рахунками, подвійним записом і балансом. Вона являє собою систему взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що характеризують фінансовий і майновий стан підприємства та результати діяльності за звітний період. Формуванням фінансової звітності завершується повний цикл обробки даних.

На думку А.Д. Панкова звітність слід розглядати як своєрідну інформаційну модель господарюючого суб'єкта [70, с. 37]. Оригінальним та інформативним є твердження Н.М. Ткаченко, яка під звітністю розуміє сукупність регістрів генералізованих (зведених, згрупованих, узагальнених) показників за певний період, що характеризують статистику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку.

Проф. Соколов Я.В. стверджує, що бухгалтерська звітність відображає факти господарського життя, що мали місце в минулому, але сенс звітності в

тому, щоб дати можливість потенційним користувачам облікової інформації приймати рішення на майбутнє [92, с. 76]. Тобто, це можливо лише за умови представлення збалансованої та достовірної інформації з дотриманням основоположних принципів фінансової звітності. Натомість, як вважає

В.А. Замлиновський [29, с. 190] зазначає, що в сучасних умовах розвитку методології бухгалтерського обліку спостерігається розбалансованість у питаннях звітності. Різні форми звітності підлягають зведенню різними державними відомствами. У зв'язку з цим на державному рівні спостерігається відсутність єдиного уніфікованого механізму та безсистемність розкриття інформації про фінансово - господарську діяльність.

Досить комплексно розкриває сутність фінансової звітності В. Андрієнко [1, с. 154]. На думку автора фінансова звітність являє собою систему узагальнюючих показників бухгалтерського обліку, структурованих у формі звітності, які надають користувачам інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі підприємства за звітний період для прийняття цими користувачами відповідних рішень.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [63].

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Таким чином, фінансова звітність - це комплексна категорія, яка повинна генерувати у ролі системи інформаційного забезпечення обґрунтування та прийняття рішень заінтересованими користувачами за допомогою застосування елементів, критеріїв визнання, методів її оцінки та якісних характеристик облікової інформації.

За звітним періодом фінансові звіти поділяються на річні та квартальні (проміжні). Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є календарний рік. Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства. Ця обставина зумовлює засвідчення даних фінансової звітності підписами керівника і головного бухгалтера. Відповідно до чинного законодавства та установчих документів вони несуть відповідальність за організацію та здійснення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [82] складати та оприлюднювати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ зобов'язані:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес, а саме емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та великі підприємства, показники яких відповідно до Закону на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів становить понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) перевищує 40 мільйонів євро; середня кількість працівників складає понад 250 осіб;

- публічні акціонерні товариства;

- суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;

- підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

Решта українських підприємств можуть самостійно приймати рішення про застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності.

На ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» фінансова звітність складається у відповідності з Міжнародним стандартам фінансової звітності.

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є беззаперечними для більшості користувачів фінансової звітності, оскільки МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан та результати діяльності організації.

Необхідно відзначити, що в даний час існують різні методики формування фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ, які відзначаються недостатньою кількістю розробок організаційно-практичного характеру та відсутністю єдиних методичних підходів, що дозволяють здійснювати процедуру підготовки фінансової звітності за МСФЗ (рис 2.11).



Рис. 2.11. Способи формування фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ

Згідно з чинними нормативними документами інформація про фінансові результати розкривається майже у всіх формах фінансової звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», що підтверджують дані табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Порядок розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності підприємств України

| Форма фінансової звітності | Код рядка | Стаття | Призначення |
|-----------------------------------|-----------|---|--|
| Баланс (Звіт про фінансовий стан) | 1420 | Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | Відображається частина чистого прибутку, отриманого та реінвестованого у діяльність підприємства, що нерозподілений між його власниками, або сума непокритого збитку |
| Звіт про фінансові | 2090 | Валовий | Відображається різниця між чистим |

Продовж. табл. 2.2

| Форма фінансової звітності | Код рядка | Стаття | Призначення |
|--|--------------|---|---|
| результати (Звіт про сукупний дохід) | 2095 | прибуток(збиток) | доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) |
| | 2190 2195 | Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток) | Відображається алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), інших операційних доходів, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат |
| | 2290 2295 | Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток) | Відображається алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) |
| | 2350 2355 | Чистий фінансовий результат (прибуток або збиток) | Відображається алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування |
| Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) | 3500 | Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування | Відображається алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) |
| Звіт про власний капітал | 4100 | Чистий прибуток (збиток) за звітний період | Відображається чистий прибуток або непокритий збиток підприємства за звітний період, розподіл прибутку |

Основною формою фінансової звітності, яка розкриває інформацію про фінансові результати діяльності, є форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Звіт про фінансові результати призначений для відображення, визнаних у бухгалтерському обліку, доходів і витрат та визначення фінансових результатів підприємства за звітний період.

Порівняємо характеристики складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). відповідно до НП(с)БО 1 та МСФЗ (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Порівняльна характеристика «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» за національними та міжнародними стандартами

| № з/п | Положення | НП(С)БО 1 | МСФЗ |
|-------|--|--|---|
| 1 | Форма | Форма є регламентованою, в I розділі розкривається інформація про доходи і витрати, які класифіковані за функціями, у II розділі – про витрати, які класифіковані за елементами. | Форма не регламентована, дозволяється вибір класифікації операційних витрат за функціями чи за елементами. |
| 2 | Деталізація інформації | Наведення додаткових рядків, заголовків або підсумків не передбачено. | Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки слід подавати у звіті, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це необхідно для правдивого відображення фінансових результатів діяльності підприємства. |
| 3 | Розкриття інформації про види діяльності | Основна, операційна, фінансова, інша. | Операційна, фінансова, інвестиційна. |
| 4 | Подання доходів і витрат | Доходи та витрати поділено на: операційні; фінансові; інші. | У додатку до МСБО 1 наведено приклади звітів про фінансові результати, де доходи і витрати звичайної діяльності подано у такому розрізі: пов'язані з операціями; пов'язані з фінансовими інвестиціями та залученням фінансування. |
| 5 | Подання діяльності, що припинена | Відображається у статті «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування»; відображаються прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації. | Згідно з МСФЗ 5 прибуток (збиток) до оподаткування від діяльності, що припинена, слід наводити безпосередньо у звіті. |

Відмітимо, що основні відмінності між національними та міжнародними стандартами щодо розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності стосуються складу фінансової звітності, концептуальних положень та принципів фінансової звітності, понять суттєвості у фінансовій звітності, звітної дати та грошового вимірника, ступеня деталізації статей, порядку відображення доходів і витрат.

Для того, щоб вирішити проблеми достовірного розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансові результати необхідно здійснити ряд заходів на державному рівні, забезпечивши:

- максимальне зближення вимог П(С)БО та МСФЗ;
- законодавче закріплення можливості ведення бухгалтерського обліку паралельно за П(С)БО та МСФЗ;
- розробку методичних рекомендацій щодо трансформації фінансової звітності за МСФЗ;
- підвищення кваліфікації бухгалтерів шляхом проведення навчання із поступовим запровадженням обов’язкової сертифікації;
- розвиток міжнародного співробітництва з міжнародними професійними організаціями [64].

На рівні підприємства доцільно впровадити складання внутрішніх регламентів з трансформації фінансової звітності; розробку адекватної облікової політики; проведення консультацій та узгодження з незалежними аудиторами методик та підходів, які використовуватимуться при оцінці статей фінансової звітності; повну автоматизацію процесу трансформації фінансової звітності.

Порядок розрахунку та відображення інформації в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) наведена на рис. 2.11.

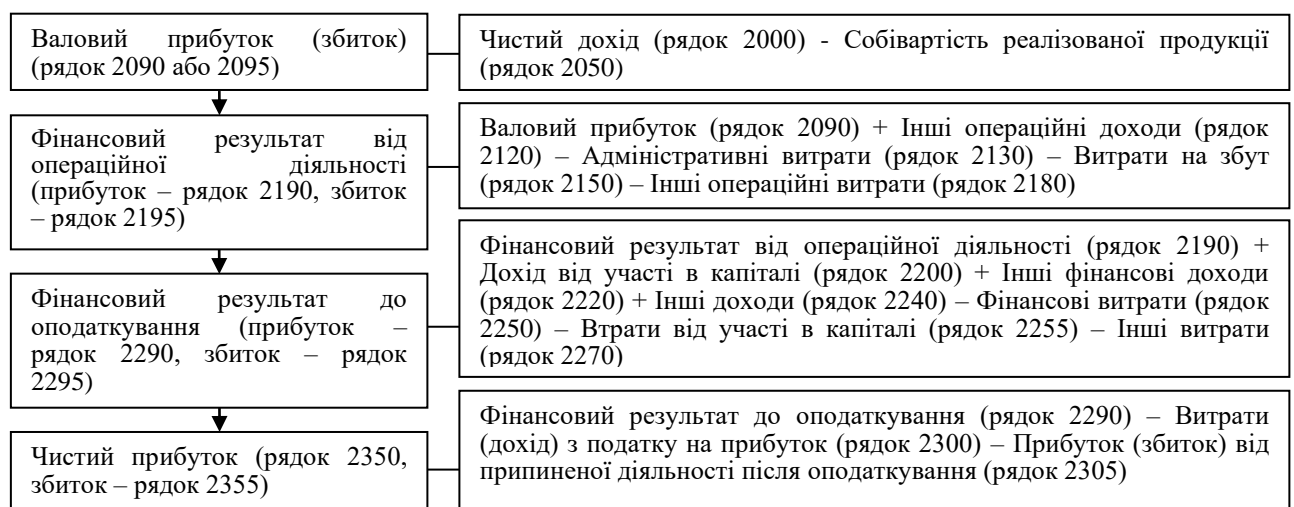


Рис. 2.11. Алгоритм визначення фінансового результату у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)

Інформація, наведена у даній формі фінансової звітності, з одного боку, надає можливість оцінити ділову активність та фінансову привабливість підприємства, а з іншого – дозволяє розрахувати показники, що використовуються при прогнозуванні майбутньої діяльності суб'єкта господарювання.

Чинна форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) складається з чотирьох розділів:

- I розділ «Фінансові результати» призначений для відображення інформації про доходи і витрати від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та про фінансовий результат діяльності – чистий прибуток (збиток). Для визначення останнього порівнюються доходи звітного періоду з витратами, понесеними для отримання таких доходів.

- II розділ «Сукупний дохід» призначений для відображення інформації про доходи і витрати, отримані у результаті переоцінювання необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей балансу. У відповідності до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" інший сукупний дохід – це доходи та витрати, не включені до фінансових результатів підприємства.

- III розділ «Елементи операційних витрат» призначений для відображення інформації про склад операційних витрат, понесених суб'єктом господарювання на виробництво, управління, збут та забезпечення іншої операційної діяльності в розрізі економічних елементів (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

- IV розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій» призначений для розкриття інформації про прибуток та дивіденди на одну просту акцію, яка перебувала в обігу протягом звітного періоду.

При складанні форм фінансової звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» керується Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності. Складена фінансова звітність детально перевіряється головним

бухгалтером товариства як з точки зору правильності заповнення усіх статей, так і на предмет їх взаємоузгодженості. Після цього головний бухгалтер, керівник та загальні збори акціонерів детально аналізують дані форми фінансової звітності і підписують її.

Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належить суб'єкт господарювання, трудовим колективам на їхню вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством - іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики.

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі за належністю, а у разі надсилання поштою - дата одержання адресатом, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

Отже, «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» є одним з головних фінансових звітів підприємства, що характеризує результати діяльності підприємства за звітний період шляхом розрахунку чистого прибутку (збитку).

Важливо також розглянути, як саме інформація про доходи та витрати підприємств розкривається в Примітках до річної фінансової звітності.

Типова форма Приміток до річної фінансової звітності в частині розкриття інформації про доходи та витрати підприємства неповною мірою розкриває інформацію про зміст і структуру статей форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Недоліками Приміток до складання річної фінансової звітності є те, що в ній розкривається інформація про інші операційні доходи та витрати, доходи та витрати від участі в капіталі, інші фінансові та інші доходи та витрати. В цій формі зовсім відсутня інформація про операційні доходи та витрати підприємств, що є неправильним, адже операційна діяльність є основною діяльністю підприємства, а інформація про неї є досить корисною. Також недоліком цієї форми є те, що інформація, подана в ній, відображається тільки

за звітний період, більш доречно подавати її порівняно з минулим роком, щоб користувачі фінансової звітності мали змогу порівняти показники, які їх цікавлять, та провести горизонтальний аналіз.

Виходячи з аналізу доходів та витрат на підприємствах України, ми встановили, що здебільшого всі доходи та витрати підприємств можна умовно поділити на операційні доходи та витрати й інші статті доходів та витрат. Виходячи з цієї деталізації доходів та витрат, пропонуємо додати у склад Приміток до річної фінансової звітності такі таблиці, як «Операційні доходи та витрати» та «Інші доходи та витрати». Такий поділ здійснюється на підставі того, що дані про фінансовий результат від операційної діяльності мають досить вагоме значення в діяльності підприємства, саме тому операційні доходи та витрати необхідно відокремити від інших доходів та витрат.

Впорядкування вимог до розкриття інформації у Примітках до фінансових звітів, відповідно до запропонованих підходів, забезпечує гнучкість інформації та орієнтацію змісту приміток на потреби конкретних користувачів.

Разом з тим необхідним є удосконалення самого процесу ведення обліку та складання звітності за рахунок впровадження таких комп'ютерних програм, які б враховували специфіку діяльності суб'єкта господарювання. А тому в наступному питанні дипломної роботи дослідимо можливості удосконалення обліку фінансових результатів із застосуванням інформаційних технологій.

2.3. Напрями удосконалення обліку фінансових результатів із застосуванням інформаційних технологій

Сучасна фаза розвитку вітчизняної економіки характеризується становленням системи ринкових відносин і створенням відповідного їй господарського механізму та інфраструктури.

Відповідно цей процес вимагає розробки нових підходів до управління підприємством, які будуть спрямовані на формування та реалізацію успішної тактики і стратегії підприємницької діяльності. Зважаючи на це, надзвичайно важливою постає проблема інформаційного забезпечення процесу управління. Адже від якості та своєчасності отриманої інформації залежить його ефективність, а у перспективі - успішність і конкурентоспроможність самого бізнесу в динамічних ринкових умовах.

З огляду на це, важливого значення набуває автоматизація обліку фінансових результатів. Комп'ютерна система обліку фінансових результатів дозволяє оперативно відображає основні процеси, пов'язані з отриманням різних зведених показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства.

Автоматизований процес обробки даних при використанні комп'ютерної форми обліку поділяється на три етапи рис.2.12.

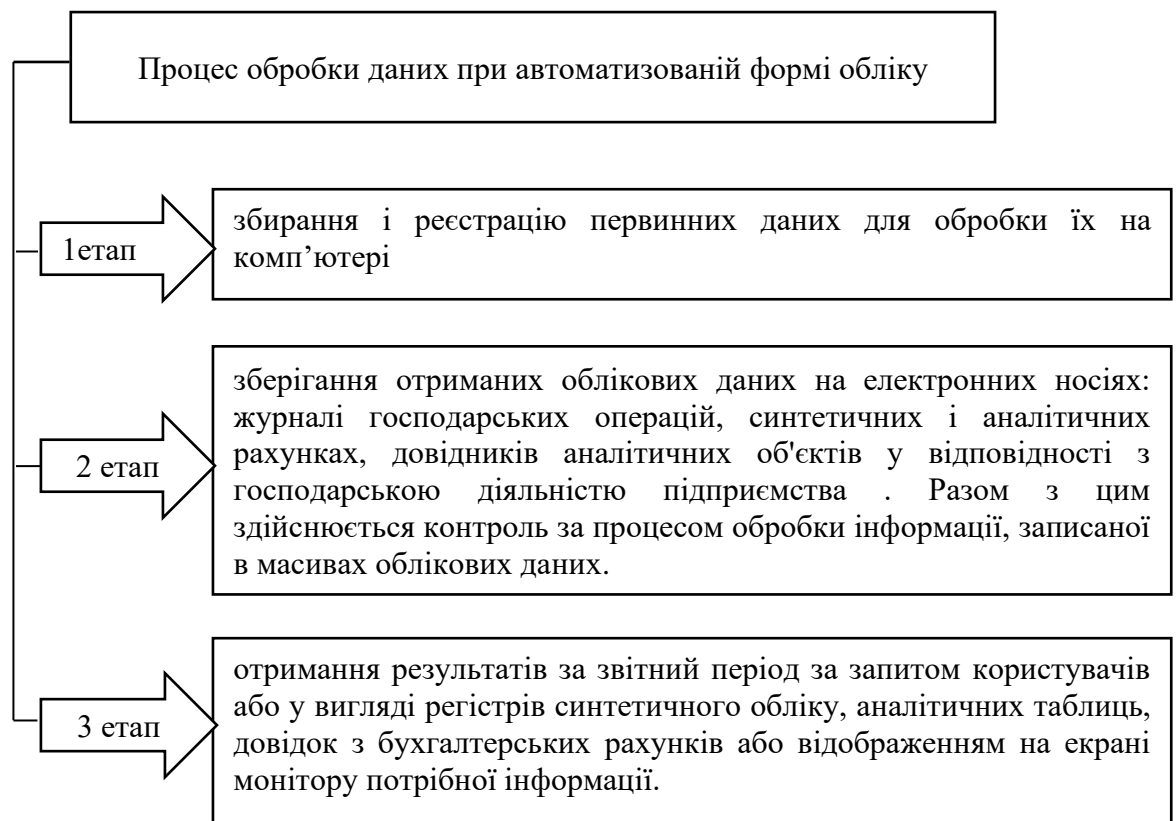


Рис. 2.12. Технологічний процес обробки даних при автоматизованій формі обліку

Вибір програмного забезпечення для автоматизованого ведення обліку, а отже й визначення фінансових результатів і складання звітності залежить від фінансових можливостей підприємства й масштабів запланованої автоматизації. Тому цей процес передбачає оцінку найбільш раціонального підходу до впровадження автоматизованих облікових систем.

Існує чотири основні підходи до розв'язання даної проблеми:

- універсальний (програмне забезпечення) для автоматизації найтипівіших процесів та вирішення найпоширеніших комплексів задач бухгалтерії);
- спеціалізований (програмне забезпечення, яке враховує специфіку діяльності підприємства);
- компонентний (поетапна автоматизація облікового процесу);
- індивідуальний (розробка унікального програмного продукту згідно умов замовлення та особливостей обліку на підприємстві).

На ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» використовують систему «ISpro».

Система є програмним комплексом, призначеним для управління підприємством. Адаптація системи до підприємства виконується за рахунок підбору компонентів програми. Використовуючи систему «ISpro» можна грамотно вести бухгалтерський облік автоматизовано:

- визначати фінансові результати;
- отримувати поточну стандартну і регламентовану звітність;
- вести податковий облік;
- перевіряти правильність формування статей валових доходів і витрат;
- формувати звітність для фіскальних органів.

Головне меню програми зображено на рис.2.13.

Первинні документи, що підтверджують реальність здійснення господарських операцій формуються автоматично. Порядок заповнення реквізитів екранних форм первинних документів з обліку формування фінансових результатів наведено у додатку Ч. На кожну господарську операцію створюється первинний документ та робиться бухгалтерське проведення.

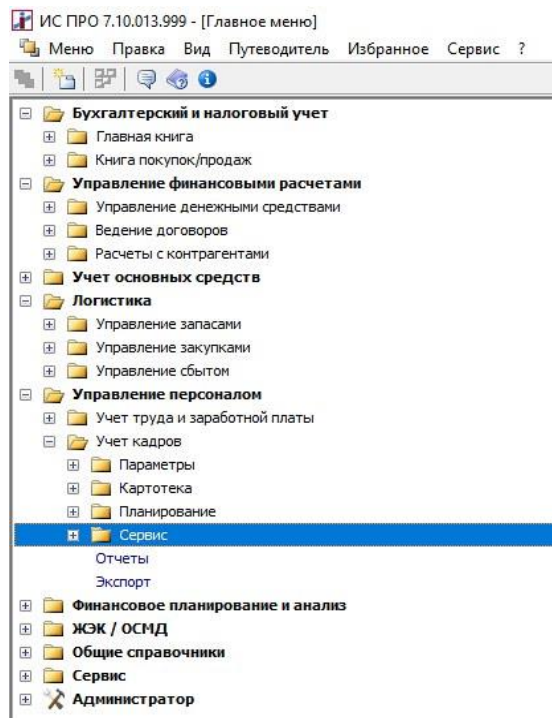


Рис. 2.13. Вид головного меню програми

На рис.2.14. можемо побачити рахунки ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», що використовуються для витрат понесених підприємством.

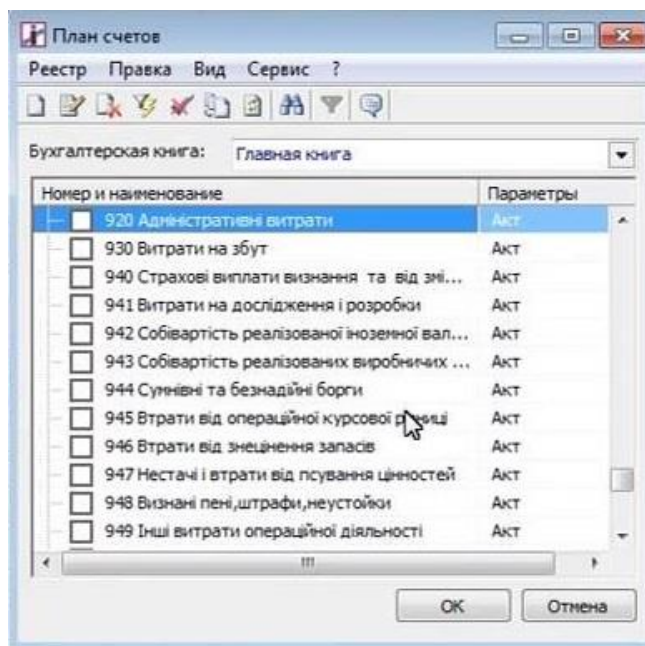


Рис. 2.14. Головна книга ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Господарські операції відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або за підсумками за місяць, залежно від характеру і змісту операцій.

В облікових регістрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові регістри, роблять відповідну позначку про це у відповідному рядку регістру.

Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності.

Журнали, що використовуються при формуванні фінансових результатів зображена у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Перелік облікових реєстрів і звітів, які формує інформаційна система з обліку фінансових результатів

| Назва реєстрів і звітів | Призначення | Взаємозв'язок і підпорядкованість |
|--|--|---|
| Журнал №5 | наведена інформація про витрати підприємства (облік витрат ведеться з використанням рахунків 9 класу) | відомості до журналу вносяться помісячно за окремими синтетичними рахунками та своєчасно переносяться до Головної книги. Вказуються дати закінчення журналу та відображення сум оборотів у Головній книзі. |
| Журнал №6 | призначено для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства і фінансових результатів від звичайних та надзвичайних подій. У відомості 6.1. накопичуються дані про окремі складові доходів. | підставою для заповнення даного журналу є довідки бухгалтерії, виписки банку з поточного і інших рахунків та ін. Підсумкові записи з журналів після підписання їх головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, переносяться до Головної книги за кожним рахунком окремо. |
| Журнал №7 відомість № 7.2 «Відомість аналітичних даних рахунку 44(Нерозподілені прибутки, непокриті збитки)» | використовується для обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань | дані переносяться з журналу до Головної книги, Залишки на кінець місяця за відповідними рахунками Головної книги та Журналу-ордера повинні бути тотожними |
| Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) | Баланс відображає фінансовий стан підприємства на кінець останнього дня звітного періоду | дані з Головної книги переносяться до рядка 1420 Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) |

| Назва реєстрів і звітів | Призначення | Взаємозв'язок і підпорядкованість |
|--|---|--|
| Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2) | Звіт про фінансові результати призначений для відображення, визнаних у бухгалтерському обліку, доходів і витрат та визначення фінансових результатів підприємства за звітний період. | дані з Головної книги переносяться до звіту і мають бути тотожними |

У електронному виді вибір потрібного журналу та формування оборотної відомості за місяць представлено на рис.2.15.

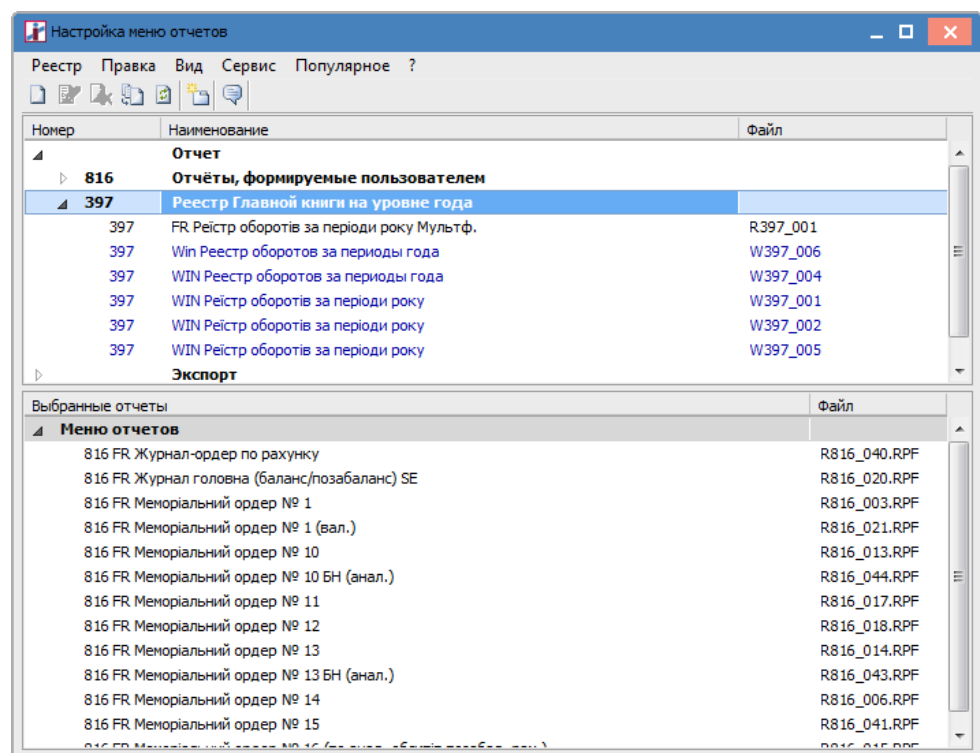


Рис. 2.15. Формування журнал-ордерів та оборотної відомості

Головна книга містить усі відповідні рахунки та їх сальдо, необхідні для складання «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)», а також бухгалтерського «Балансу (Звіту про фінансовий стан)». Система «ISpro» формує дані звіти автоматично.

Автоматизація бухгалтерського обліку на підприємстві за допомогою комп'ютерної програми «ISpro» має беззаперечні переваги, зокрема сприяє полегшенню праці бухгалтера, позбавляючи його від рутинної роботи. Дана

програма забезпечує підвищення оперативності та точності облікової інформації, дозволяє вчасно виявляти та усувати проблеми у бухгалтерському обліку, що сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємства.

Але на сьогодні комп'ютерна програма «ISpro» не задовольняє потреби менеджменту щодо інформаційного забезпечення і не враховує специфіку діяльності «ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», зокрема не дозволяє повноцінно організувати управлінський облік.

Основні проблеми, пов'язані з комп'ютеризацією обліку доходів, витрат і фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» стосуються, насамперед:

- організації їх аналітичного обліку;
- можливості застосування різноманітних методик визначення доходів і витрат у розрізі різних видів товарів;
- формування необхідної звітності для потреб управління; конфіденційності інформації тощо.

З метою обґрунтування вибору спеціалізованої бухгалтерської програми, яка б задовольняла інформаційні потреби керівництва та враховувала специфіку діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» проведемо порівняльну характеристика програмного забезпечення з обліку фінансових результатів, (додаток III).

На основі вивчення наукової літератури та особливостей діяльності «ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» найбільш адекватною для ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів у товаристві є технологічна платформа «1С:Підприємство 8.3» конфігурація «Бухгалтерія для України 2.0»

Основні переваги від використання технологічної платформи «1С:Підприємство 8.3» конфігурація «Бухгалтерія для України 2.0» зображені на рисунку рис.2.16.

Облік доходів за видами КВЕД є особливістю даного програмного продукту. Якщо бізнес складається з декількох видів діяльності, можна налаштувати програмне забезпечення таким чином, що вихідні дані міститимуть інформацію про доходи у розрізі КВЕД.

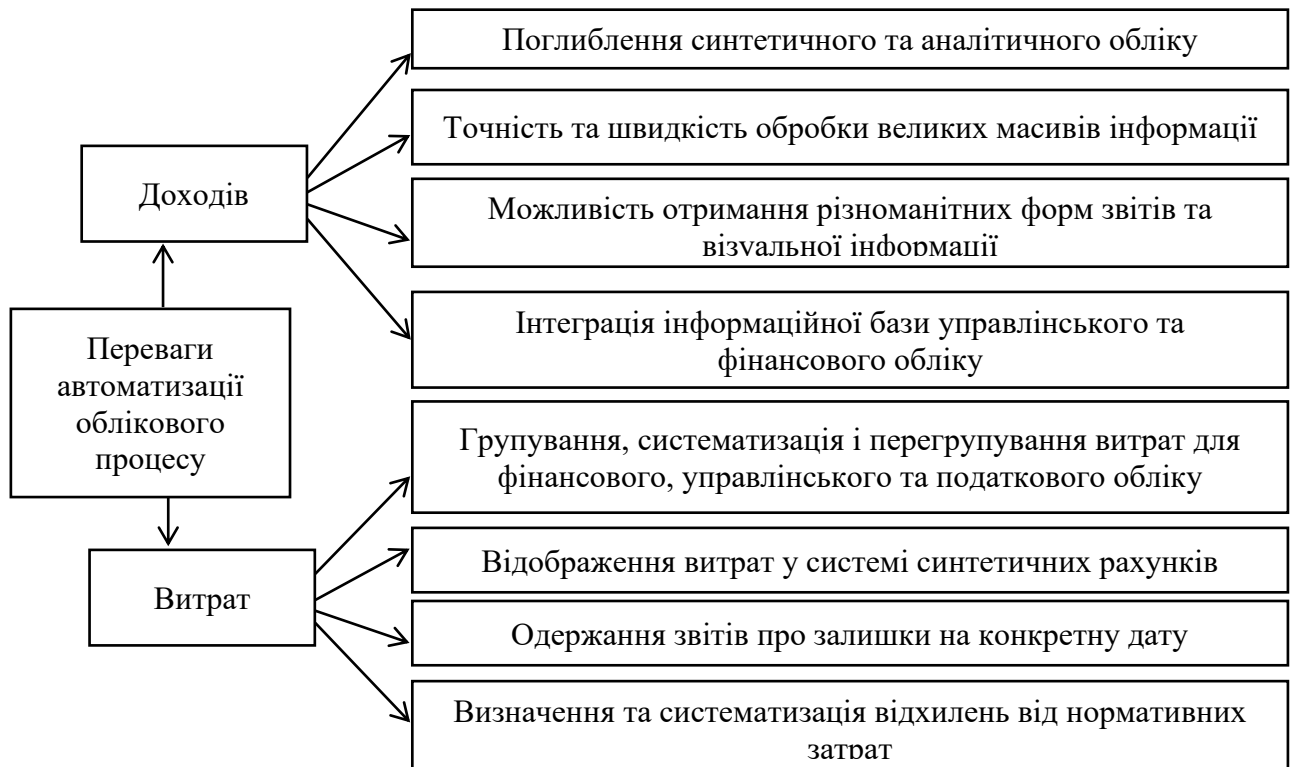


Рис. 2.16. Переваги автоматизації облікового процесу доходів і витрат операційної діяльності підприємства

Налаштування аналітичного обліку виробничих, збутових, адміністративних та корпоративних витрат у розрізі, необхідному для управлінського обліку, також можливе на рівні користувача завдяки неймовірній гнучкості програми. Завдяки таким функціональним можливостям бухгалтер суттєво економить свій час на вибірку та формування в Excel різноманітних звітів для керівництва.

Доходи і витрати автоматично записуються в Книгу обліку доходів (доходів і витрат).

Визначити фінансовий результат можна за допомогою документа «Визначення фінансового результату» (меню «Операція → Регламентні операції → Визначення фінансового результату»). Цей документ слід проводити у кінці місяця після відображення всіх господарських операцій, що впливають на доходи і витрати, включаючи витрати з податку на прибуток. Документ закриває рахунки доходів і витрат, а також формує залишок нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). Якщо в документі стоїть

прапорець навпроти операції «Закриття доходів і витрат», під час закриття доходів і витрат накопичені залишки на рахунках 7 і 9 класів списують на відповідний субрахунок рахунку 79 «Фінансові результати».

У разі проведення документа з установленим прапорцем «Розраховувати прибуток/збиток» отриманий фінансовий результат з урахуванням використаного в поточному періоді прибутку (субрахунок 443 «Прибуток, використаний в звітному періоді») списується на субрахунок 441 «Нерозподілений прибуток» або 442 «Непокритий збиток». Цю операцію проводять у кінці року.

Отже, щоб закрити рік у конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0», потрібно:

- 1) провести всі первинні документи;
- 2) виконати експрес-перевірку;
- 3) провести документ «Закриття місяця» та інші документи, що проводять регламентні операції з податкового обліку та обліку ПДВ;
- 4) визначити фінансовий результат.

Висновки до розділу 2

1. ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» для ведення обліку доходів використовує МСБО 18 «Дохід», який втратив чинність. Тому нами рекомендовано внести зміни в облікову політику і використовувати МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами».

Зазначеним стандартом встановлюється новий підхід до визнання виручки, а концепція доходу, що містилася у МСБО 18 «Дохід», змінилася на концепцію зміни активів (зобов'язань). Він встановлює єдину модель щодо визнання виручки, яка передбачає п'ять етапів її визнання.

2. На основі дослідження обліку фінансових результатів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» ми дійшли висновку, що вся кореспонденція, яку використовує товариство повністю відповідає вимогам законодавства. Разом з тим, для розширення можливостей та деталізації використання облікової інформації ми запропонували удосконалити аналітичний облік доходів, витрат і фінансових результатів за рахунок впровадження аналітичних рахунків першого, другого, третього та четвертого порядків. Це дозволить ретельніше контролювати суми отриманих доходів, накопичувати й групувати облікову інформацію про витрати для швидкого перенесення її до узагальнюючих регістрів фінансового обліку, виявити найбільш прибуткові види продукції та встановити тенденції їх рентабельності.

3. Фінансова звітність ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» складається відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Перевагою використання цих стандартів – є можливість оцінити реальний фінансовий стан підприємства, що забезпечить пошук нових інвесторів і задовольнить їх потребу у достовірній та зрозумілій інформації.

Основною формою фінансової звітності для аналізу фінансових результатів є форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Для її удосконалення було запропоновано ряд заходів серед яких, важливими є запровадження на підприємстві відповідної облікової політики та повна автоматизація процесу трансформації фінансової звітності.

У Примітках до річної фінансової звітності пропонуємо додати такі таблиці, як «Операційні доходи та витрати» та «Інші доходи та витрати», це забезпечить деталізацію інформації про доходи та витрати підприємства, що є необхідною для користувачів звітності.

4. Автоматизований облік витрат та доходів полегшує роботу бухгалтера у формуванні бухгалтерських проводок та первинних документів що підтверджують фактичність здійснення господарських операцій; автоматизований розрахунок сум отриманих доходів та понесених витрат підприємством; прискорення процесу формування звітності та підвищення її

достовірності, а також зменшення кількості помилок під час формування та відображення фінансових результатів.

Система «ISpro», яка використовується не відповідає специфіці діяльності товариства, тому в роботі обґрунтовано ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» для ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів використовувати «1С:Підприємство 8.3» конфігурація «Бухгалтерія для України 2.0». Основними перевагами цієї програми є поглиблення синтетичного та аналітичного обліку доходів і витрат підприємства, одержання звітів про залишки на конкретну дату, потужний управлінський облік та автоматичне формування і заповнення всіх форм фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПРАТ «ФІРМА «ПОЛТАВПИВО»

3.1. Організація та планування аудиту фінансових результатів

Одним із найскладніших та найбільш відповідальних видів аудиторської перевірки є перевірка фінансових результатів та реального фінансового стану діяльності суб'єкта господарювання. Складність та відповідальність аудиторської перевірки фінансових результатів пояснюється тим, що саме цей вид перевірки характеризується найвищим ступенем аудиторського ризику, так як від правильності та повноти визначення прибутку або збитку залежить подальша фінансова стратегія підприємства.

Організаційні засади аудиту – це сукупність окремих елементів, взаємозв'язок яких спрямований на досягнення мети організації аудиту. До таких елементів належать мета, завдання, об'єкти, етапи, методи аудиту та джерела інформації.

Відповідно до МСА (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [1] метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. [57]

Відповідно до цього метою аудиту фінансових результатів є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до даних обліку та фінансової звітності, в яких розкривається інформація про фінансові результати суб'єкта господарювання. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи ведеться облік фінансових результатів та формується фінансова звітність (в частині надання інформації про фінансові результати) у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Згідно з даним стандартом, аудитор має використовувати індивідуальну методику аудиту фінансових результатів, вона розробляється у відповідність з господарською діяльністю підприємства, та забезпечує отримання відповідних аудиторських доказів, окреслення процедур та формування висновків з наданням подальших рекомендацій щодо поліпшення ведення фінансової діяльності.

На основі вивчення наукової літератури ми дійшли висновку, що основні завдання аудиту фінансових результатів доцільно узагальнювати за блоками, наведеними на рис. 3.1.

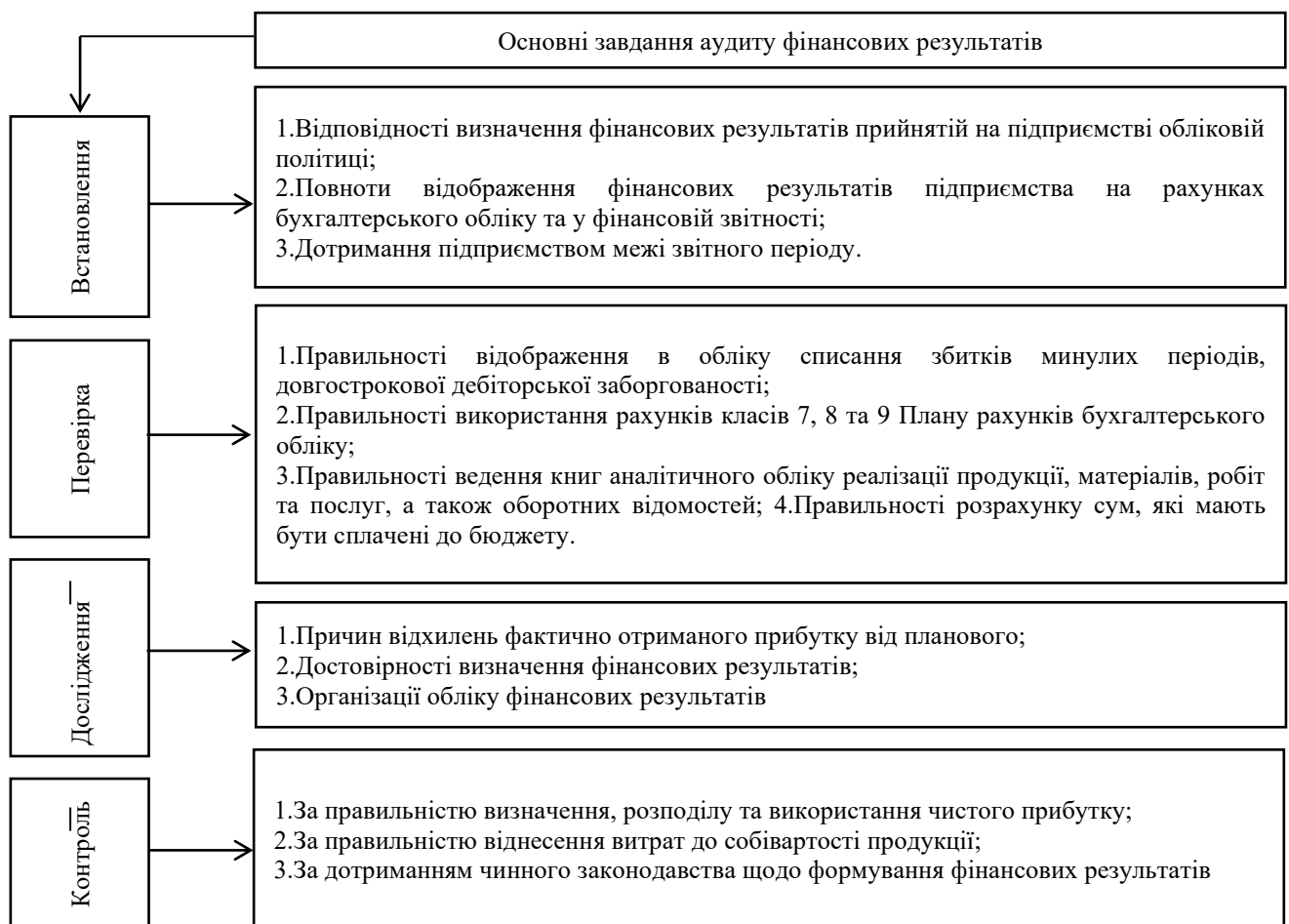


Рис. 3.1. Основні завдання аудиту фінансових результатів

Джерелами інформації для проведення аудиту фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» можуть бути:

- фінансові та бізнес-плани ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»;

- дані бухгалтерського обліку по рахунках 79 «Фінансові результати», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки), по рахунках класів 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності»;
- форми фінансової звітності (форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форма №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форма №3 «Звіт про рух грошових коштів», форма 4 «Звіт про власний капітал», форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності»;
- податкова звітність, зокрема Податкова декларація з податку на прибуток підприємства;
- статистична звітність (форма №1-підприємство «Структурне обстеження підприємства», форма №1-опт «Звіт про обсяг оптового товарообороту», форма 1-П-НПП «Звіт про виробництво та реалізацію промислової продукції», форма 1-ПЕ «Звіт про економічні показники короткострокової статистики промисловості»);
- облікові реєстри;
- первинні документи;
- матеріали ревізій та аудиторських перевірок.

У наукових працях вчених спостерігаються різні методи та прийоми проведення аудиту.

Мултанівська Т.В. [61, с.182] стверджує, що аудит фінансових результатів діяльності підприємства проводиться у такій послідовності:

- перевірка закриття рахунків доходів та витрат;
- аудит визначення чистого фінансового результату;
- перевірка результату визначення відстрочених податкових активів та зобов'язань;
- перевірка взаємозв'язку показників звітності по усіх формах;
- узагальнення інформації, виявлення помилок та складання аудиторського висновку.

Гончарук Я.А. [22, с.134-135] пропонує при проведенні аудиту фінансових результатів суб'єкта господарювання сконцентрувати увагу на

аналізі Звіту про фінансові результати і передбачає відповідні етапи аудиторської перевірки:

- визначення виду діяльності підприємства та правильності його зазначення у формі;
- перевірка наявності, повноти і правильності заповнення реквізитів і показників рядків звітності;
- логічний аналіз показників звітності з метою визначення ділянок у звітності з найбільшим ризиком, тобто тих, де найбільша можливість виявлення шахрайства або помилок в обліку та звітності;
- перевірка рахунків;
- перевірка показників форм фінансової звітності, встановлення суттєвості виявлених відхилень в показниках фінансової звітності;
- перевірка дотримання встановлених законодавством строків і термінів подання фінансової звітності.

Виноградова М. О. та Жидєєва Л. І., пропонують методику проведення аудиту фінансових результатів [16], яка передбачає наступні етапи: попереднє вивчення звіту про фінансові результати щодо правильності складання та наявності можливих відхилень за даними реєстрів обліку; перевірка витрат, доходів та фінансових результатів в реєстрах та їх відповідність первинним документам.

Організаційна послідовність аудиту фінансових результатів діяльності підприємства запропонована у науковій праці Іванової Н.А. та Ролінського О.В. [31, с.163], вона включає в себе:

- організацію підготовчу роботу аудитора;
- оцінювання стану бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та системи контролю по об'єктах обліку;
- перевірку правильності оцінки доходів та витрат, їх відображення в обліку та фінансовій звітності;
- перевірку правильності визначення доходів, витрат та фінансових результатів;

- перевірку відповідності даних синтетичного та аналітичного обліків доходів та витрат показникам фінансової звітності;
- підготовку аудиторського висновку;
- надання керівництву підприємства аудиторського висновку та передача документації, яка передбачена договором.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження методичних підходів до аудиторської перевірки фінансових результатів та враховуючи основні підходи до етапів аудиту, принципи його проведення нами визначено основні заходи організаційної та підготовчої стадії аудиту (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Початковий етап проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємства

| Назва стадії | Найменування заходів |
|----------------------|--|
| Організаційна стадія | Попереднє ознайомлення аудитором з замовленням потенційного клієнта для визначення трудомісткості та оцінки аудиторського ризику |
| | Відправлення аудитором (аудиторською фірмою) листа-згоди |
| | Укладання договору про проведення аудиту |
| Підготовча стадія | Процес формування аудиторської команди |
| | Обговорення та вирішення залучення сторонніх спеціалістів, якщо є в цьому необхідність |
| | Складання загальної стратегії (плану) аудиту |
| | Розробка програми (розширеного плану) та графіку аудиту |

Організаційна стадія передбачає ознайомлення аудитора з фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання. Для досягнення цієї мети необхідно проаналізувати інформацію щодо діяльності підприємства (рис.3.2).



Рис.3.2. Порядок ознайомлення аудитора з підприємством-замовником

Для здійснення аудиту аудиторська фірма може отримати від замовника письмове звернення у вигляді Листа-замовлення (Листа-пропозиції). (Додаток Щ.1) У Листі-замовленні обов'язково мають бути відображені:

- мета аудиту (аудиторської перевірки);
- масштаб (період) перевірки;

- форма надання звіту за перевіркою;
- місце і терміни проведення аудиту;
- умови оплати за надані роботи (послуги);
- участь замовника у перевірці та його відповідальність тощо

Отримавши Лист-замовлення аудитор вивчає можливість аудиторської фірми якісно надати аудиторські послуги з огляду на кваліфікацію співробітників, їх компетенцію у відповідній галузі, наявність необхідних ресурсів, часу для виконання даної перевірки, вивчає систему бухгалтерського обліку клієнта і визначає відповідність фінансової звітності прийнятній концептуальній основі.

Аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора; аналізує стан та перспективи розвитку підприємства, вивчає зовнішню інформацію, що стосується діяльності клієнта.

На основі зібраної інформації аудитор приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки.

Якщо аудитор визначив, що концептуальна основа фінансової звітності неприйнятна – він має відмовитися від надання аудиторських послуг.

Якщо концептуальна основа є прийнятною, то аудитор повинен довести до відома керівництва суб'єкта господарювання, що відповідно до вимог МСА 580 «Письмові запевнення» аудитор очікує письмово підтвердження визнання управлінським персоналом відповідальності за складання фінансової звітності та повноту наданої аудитору інформації.

Якщо управлінський персонал підприємства не визнає свою відповідальність або не погоджується надавати письмові запевнення шляхом включення відповідного положення до договору на проведення аудиту або до листа-зобов'язання, аудитору слід відмовитися від прийняття завдання.

Також аудитор повинен розглянути можливість аудиторської фірми якісно надати аудиторські послуги з огляду на кваліфікацію співробітників, їх

компетенцію у відповідній галузі, наявність необхідних ресурсів і часу для виконання нового завдання.

Підтвердженням домовленостей щодо проведення аудиту є надсилання від аудитора підприємству-клієнту Листа-угоди, в якому викладені письмово істотні умови завдання з аудиту фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (Додаток Щ.2).

Відповідно до виду аудиторських послуг можуть складатися такі листи-угоди:

- лист- угоди з аудиту;
- лист- угоди з огляду фінансової звітності;
- лист- угоди з огляду проміжної фінансової звітності;
- лист- угоди з надання іншої впевненості;
- лист-угоди з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації;
- лист- угоди з підготовки інформації для фінансової звітності.

Після підписання Листа-угоди аудитором та клієнтом, укладається Договір на аудиторську перевірку фінансових результатів (Додаток Щ.3) . Договір повинен містити такі суттєві складові (у вигляді окремих розділів чи підрозділів у складі певного розділу):

- предмет договору;
- обсяг аудиторських послуг;
- розмір та умови оплати,
- відповідальність сторін;
- інші умови (обов'язки сторін; порядок здачі та приймання робіт; строк виконання робіт; права та відповідальність сторін; особливі умови; реквізити сторін тощо).

Підготовча стадія передбачає визначення аудитором хронологічного порядку виконання сформованих методів та прийомів аудиту фінансових результатів.

Планування аудиту фінансових результатів здійснюється, виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Для того, щоб ефективно провести аудит, аудитор повинен чітко сформулювати мету проведення аудиту, основні завдання, виокремити об'єкти аудиту в межах завдання, чітко визначити джерела отримання інформації, визначити етапи планування аудиторської перевірки та аудиторські процедури [57].

Основні етапи планування аудиторської перевірки фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» зображено на рис. 3.3.

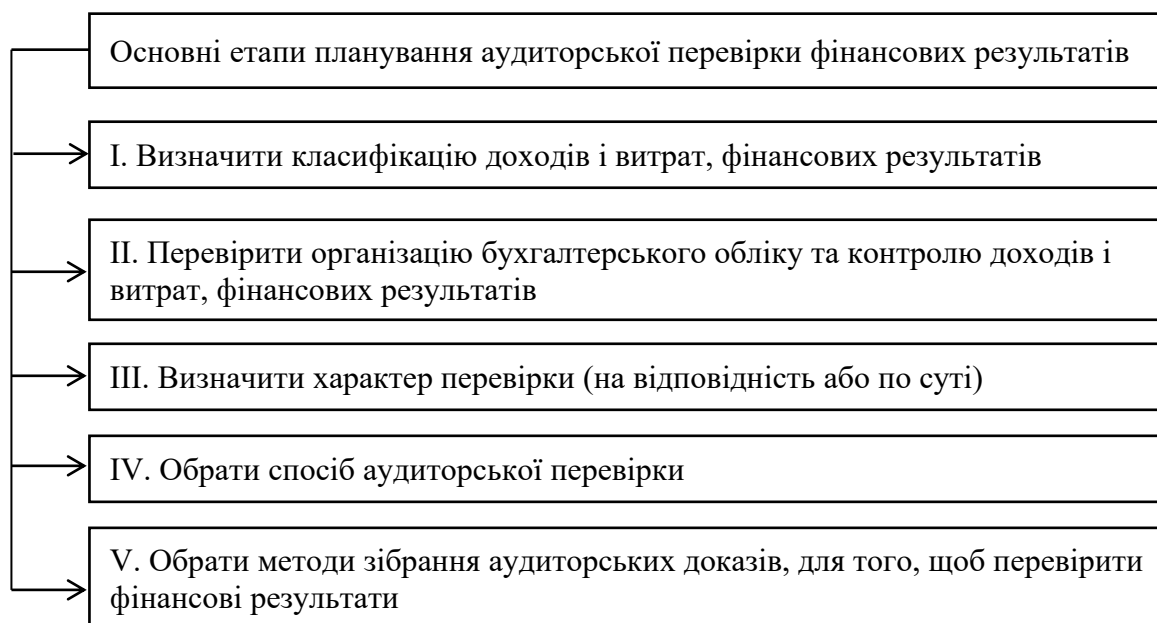


Рис. 3.3. Основні етапи планування аудиторської перевірки фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Процес планування аудиту фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» повинен базуватись на загальних та конкретних принципах аудиту, які передбачають оптимальність, комплексність та неперервність планування, а також формування наступних етапів: попереднє планування аудиту, розробка та формування плану аудиту, формування програми аудиту.

На етапі планування аудитор повинен оцінити ризик контролю та невід'ємний ризик з метою розрахунку ризику не виявлення. Це може бути реалізовано за допомогою тестів.

На основі тестів, наведених в додатку Ю нами проведена оцінка системи внутрішнього контролю та невід'ємного ризику ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

За результатами власних спостережень та анкетування працівників ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» ми зробили висновки, що фактична оцінка невід'ємного ризику становить 25,14%, тобто невід'ємний ризик у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є низьким. Тест оцінки системи внутрішнього контролю показує, що надійність системи внутрішнього контролю товариства є середньою і становить 61,5%.

Прийнявши для себе аудиторський ризик на рівні 3% ми розрахували ризик невиявлення становить 20%, тобто є низьким. Це зумовлює при розробці плану та програми аудиту запланувати значну кількість процедур по суті.

Врахувавши оцінку складових аудиторського ризику, отримавши розуміння бізнесу ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» і його середовища ми розробили план аудиту фінансових результатів (додаток Я).

Програма аудиту є важливою складовою робочої документації аудитора. Вона повинна бути настільки деталізованою, щоб можна було використовувати її як інструкцію для виконавців аудиту, які беруть участь у перевірці, а також слугувати засобом контролю за роботою членів аудиторської групи оскільки має детальний опис сутності аудиторських процедур. Вона надає детальне уявлення аудиторських послуг, необхідних для виконання завдань перевірки; розподіляє відповідальність між членами робочої групи; установлює взаємозв'язки між різними етапами робочої групи; допомагає своєчасно виконувати завдання плану та у відповідності документувати факт здійснених аудиторських операцій.

На основі плану аудиту нами розроблена програма аудиту фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» (Додаток Я.2).

Ефективність аудиторської перевірки, в першу чергу, залежить від рівня інформаційного забезпечення аудиту, досконалості плану і програми та вірно вибраних процедур аудиту. Чим якісніше буде проведено аудиторську перевірку, тим більш чітким та обґрунтованим буде звіт незалежного аудитора.

Після складання плану та програми аудиту, обговорення її із керівництвом клієнта, аудитор переходить до основного етапу аудиту, методика проведення якого буде розглянута у наступному питанні дипломної роботи.

3.2. Методика проведення аудиту фінансових результатів та узагальнення його результатів

Під час розробки методики проведення аудиту фінансових результатів аудитор повинен враховувати галузь та специфіку діяльності підприємства. Методика проведення аудиту розробляється для кожного підприємства окремо.

На нашу думку аудит фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» доцільно проводити у такій послідовності:

1. Попереднє вивчення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) щодо правильності складання та наявності можливих відхилень за даними реєстрів обліку;

2. Перевірка доходів в розрізі:

- доходів від реалізації;
- інших операційних доходів;
- доходу від участі в капіталі, аудит інших фінансових доходів, аудит інших доходів;

3. Перевірка витрат, а саме:

- перевірка правильності списання на витрати прямих матеріальних, трудових, інших прямих та загальновиробничих витрат і формування виробничої собівартості;

- перевірка правильності відображення адміністративних витрат і витрат на збут, які не включаються до складу виробничої собівартості та собівартості реалізації;

- перевірка правильності відображення як в обліку, так і звітності операційних витрат;

- перевірка відображення у обліку та звітності фінансових витрат, втрат від участі в капіталі та інших витрат;

4. Перевірка фінансових результатів.

Для проведення аудиторської перевірки формування та відображення фінансових результатів підприємства можуть використовуватися такі методичні прийоми аудиту: обстеження, вибіркові спостереження; інвентаризація, комплексні та тематичні перевірки; експертиза, прийоми порівняльного і факторного аналізу, інформаційне моделювання; дослідження документації; службове розслідування, нормативно-правове регулювання.

Процес проведення аудиту оформлюється відповідними документами. Під документальним оформленням або документування аудиту розуміють процедуру обґрунтування зроблених висновків документами. Довіра до інформації, що відображена в аудиторському звіті може бути забезпечена саме відповідним документальним обґрунтуванням результатів перевірки.

Відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» основне призначення робочих документів полягає в тому, що вони:

- допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку;
- здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи та містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи на підтримку думки аудитора [57].

Документи які використовує аудитор в ході аудиторської перевірки та документи, які аудитор складає самостійно зображено на рис. 3.4.

При розробці робочих документів в ході аудиту фінансових результатів аудитору необхідно враховувати завдання аудиту та важливість виявлення порушень формування та відображення доходів і витрат, що формують фінансовий результат.

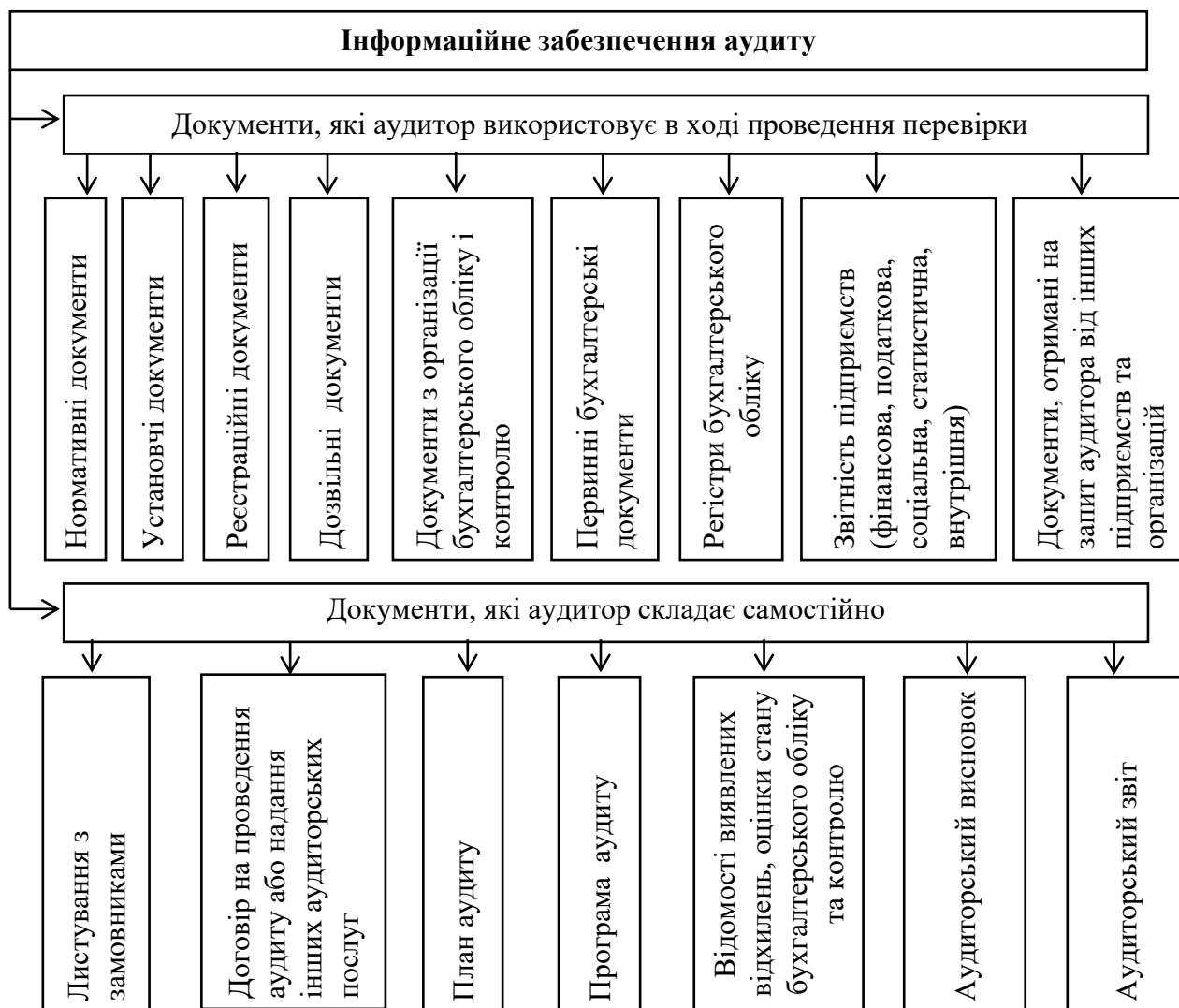


Рис. 3.4. Документи, що слугують інформаційним забезпеченням аудиту

Визначення помилки та шахрайства, процедури виявлення та відповідальність аудитора за суттєві відхилення, які є їх результатом при проведенні аудиту.

Шахрайство може передбачати: маніпуляцію, фальсифікацію або зміну записів чи документів; навмисно неправильне віднесення до активів; знищення документів або не оформлення окремих операцій документами; не відображення певних операцій чи записів у документах (регістрах); відображення операцій без зазначення їх змісту; невірне застосування прийнятих на підприємстві облікових рішень.

Термін «помилка» відноситься до наступних ненавмисних помилок в фінансовій інформації: арифметичні або граматичні помилки в основних

записах облікових даних; недогляд або неправильне уявлення та відображення фактів; неправильне застосування облікових рішень.

В ході аудиту можуть бути виявлені такі порушення при веденні бухгалтерського обліку доходів:

- доходи відображаються без зв'язку зі збільшенням активу та зменшенням зобов'язання;

- доходи звітного періоду визначаються під час такого збільшення активу або зменшення зобов'язання, яке зумовлює зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників;

- недостовірне визначення доходів;

- неправомірне визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у разі, коли покупцеві не передано ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар або інший актив);

- неправомірне коригування визнаного доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на величину пов'язану з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості;

- неправомірне визнання доходу пов'язаного з наданням послуг, у разі неврахування ступеня завершеності операцій з наданням послуг на дату балансу або недостовірної оцінки результату цієї операції;

- неповне відображення передбаченої інформації в примітках до фінансової звітності;

- не зазначення розподілу доходу за кожною групою доходів: дохід (виручка) від реалізації продукції; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

При перевірці понесених витрат підприємством можуть виявлені такі порушення:

- витрати відображаються без зв'язку зі зменшенням активу та збільшенням зобов'язання;

- недостовірне визначення (оцінка) суми витрат;

– витрати визнаються витратами певного періоду неодноразово з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, не відображаються у складі періоду, в якому вони були здійснені;

– неправильне віднесення витрат до складу адміністративних витрат. Включення адміністративних витрат до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

– неправильне віднесення витрат до складу витрат на збут. Включення витрат на збут до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг);

– неправильне віднесення витрат до складу інших операційних витрат. включення інших операційних витрат до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг);

– неправильне віднесення витрат до складу фінансових витрат, витрат від участі в капіталі, інших витрат;

– неповне відображення передбаченої стандартом інформації в примітках до фінансових звітів;

– не розкриття складу та сум витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати»;

– не розкриття складу та сум витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо в складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

Під час формування фінансової звітності виникають такі порушення:

– показники звітності не підтверджені результатами інвентаризації (інвентаризація проведена формально, не по всіх активах і зобов'язаннях);

– допущені арифметичні помилки при підрахунку показників звітності, заокругленнях значень показників;

– неповно або неправильно заповнені обов'язкові реквізити звітності;

– неправильно сформовані дані рядків річної бухгалтерської звітності;

– неправомірне використання прибутку звітного року.

Дані помилки можуть спричинити не правильне визначення прибутку підприємства, та викривлення даних податкової звітності та підрахунку податку на прибуток, а саме:

- поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток не визнаються змінами власного капіталу, якщо податки виникають з операцій, відображених на рахунках власного капіталу;
- поточний податок на прибуток визнається зобов'язанням у сумі більшій або меншій за ту, що підлягає сплаті;
- податкові збитки та податкові пільги перенесені на майбутні періоди. визнання відстроченого податкового активу за умови, що при цьому очікується отримання майбутнього прибутку недостатнього для відшкодування збитків і користування пільгами;
- підприємство не переглядає на дату балансу не визнані відстрочені податкові активи щодо відповідності їх критеріям визнання;
- сума відстроченого податкового активу на дату балансу не зменшується за умови недостатності податкового прибутку для списання цього активу;
- дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток, відстрочені податкові активи не відображаються в балансі або відображаються в балансі не окремими статтями оборотних активів і поточних зобов'язань;
- дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток згортаються, але погашення зобов'язання не відбудеться за ліком цієї дебіторської заборгованості;
- відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання згортаються, але сплата податку на прибуток контролюється не одним і тим самим податковим органом.

Зважаючи на можливі порушення робоча документація аудитора повинна включати документи, в яких знайшло відображення порівняння відповідності показників доходів, витрат та прибутку або збитку у Звіті про фінансові результати, Головній книзі та регістрах обліку (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Інформаційна довідка про достовірність показників Звіту про фінансові результати ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» за 2018 рік

| Показник Звіту про фінансові результати | Код рядка | Дані Головної книги, грн. | Дані регістрів бухгалтерського обліку, грн. | Дані форм звітності з якими проводиться взаємозвірка | | | Відхилення | Примітки |
|--|-----------|---------------------------|---|--|-----------|-----------|------------|----------|
| | | | | № форми | Код рядка | Сума, грн | | |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 2000 | 293278 | 293278 | - | - | - | - | - |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | 2050 | 214639 | 214639 | - | - | - | - | - |
| Валовий прибуток | 2090 | 78639 | 78639 | - | - | - | - | - |
| Інші операційні доходи | 2120 | 12872 | 12872 | - | - | - | - | - |
| Адміністративні витрати | 2130 | 13577 | 13577 | - | - | - | - | - |
| Витрати на збут | 2150 | 43252 | 43252 | - | - | - | - | - |
| Інші операційні витрати | 2180 | 10045 | 10045 | - | - | - | - | - |
| Фінансовий результат від операційної діяльності : прибуток | 2190 | 24637 | 24637 | - | - | - | - | - |
| Фінансові витрати | 2250 | 3764 | 3764 | - | - | - | - | - |
| Інші витрати | 2270 | 545 | 545 | - | - | - | - | - |
| Фінансовий результат до оподаткування: прибуток | 2290 | 20328 | 20328 | - | - | - | - | - |
| Витрати (дохід) з податку на прибуток | 2300 | -3700 | -3700 | - | - | - | - | - |
| Чистий фінансовий результат: прибуток | 2350 | 16628 | 16628 | 4 | 4100 | 16628 | - | - |

За даними табл. 3.2 можемо побачити, що на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» Звіт про фінансові результати (Звіт про Сукупний дохід) складений у відповідності з даними синтетичного та аналітичного обліку.

У випадку виявлення відхилень в обліку доходів та витрат підприємства від вимог чинного законодавства пропонуємо скласти відомості виявлених

відхилень. На підставі неї рекомендуємо у процесі зведення результатів аудиторської перевірки складати робочу форму відомості про фінансові результати для цілей фінансового обліку та податкових розрахунків, а також зробити контрольний розрахунок податку на прибуток. Форма запропонованих робочих документів аудитора наведена нами у додатку АА.

Дані документи забезпечать впевненість аудитора у формуванні та відображенні фінансових результатів у фінансовій та податковій звітності.

Отже, висновки аудитора щодо проведення аудиту фінансових результатів як об'єкту бухгалтерського обліку повинні бути оформлені в робочих документах, які є фактичним матеріалом для складання аудиторського висновку.

Зроблені в ході перевірки зауваження та рекомендації щодо усунення відхилень, які знайшли відображення в робочих документах доцільно використовувати при складанні аудиторського звіту.

На заключному етапі аудитор може надати аудиторський звіт двох видів:

- не модифікована думка - безумовно-позитивний;
- модифікований звіт, який поряд із наведеними вище елементами містить пояснювальний параграф, в якому розкриваються причини відмінності думки від безумовно-позитивної.

Безумовно-позитивний аудиторський звіт надається коли аудитор доходить думки, що бухгалтерський облік ведеться належним чином, фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності.

Модифікована думка – це думка, яку формулює аудитор, якщо:

- система бухгалтерського обліку не ведеться належним чином, можливі суттєві викривлення та невідповідності затвердженій обліковій політиці та нормам чинного законодавства;
- фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення;
- аудитор не може отримати достатні й належні докази для того, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень

(обмеження обсягу аудиту);

– фінансова звітність, складена згідно з вимогами концептуальної основи достовірного подання, все одно не забезпечує достовірного подання і розкриття фінансової інформації.

Модифікований звіт може бути наступних форм:

- думка із застереженням;
- негативна думка;
- відмова від висловлення думки щодо фінансової звітності.

1. Звіт із думкою із застереженням, складається, якщо аудитор доходить висновку, що викривлення є:

а) суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансових результатів підприємства;

б) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансові результати невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

2. Негативний звіт складається, якщо аудитор, отримавши достатні й прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансових результатів.

3. Звіт у формі відмови від висловлення думки надається, якщо аудитор відмовляється від висловлення думки, бо він не має можливості отримати достатні й прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансові результати невиявлених викривлень, якщо такі є одночасно суттєвим і всеохоплюючим.

На основі вивчення даних обліку та звітності ПрАТ «Фіра «Полтавпиво» та проведення аудиторських процедур ми дійшли висновку, що в цілому дані обліку та звітності відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах суму отриманого фінансового результату за 2018 рік. Разом з тим ми не здійснювали аудиторських процедур щодо порівняльних даних бухгалтерського обліку і

фінансової звітності станом та зарік, що завершився 31.12.2017 року. Це стало основою для висловлення думки із застереженням (Додаток АБ).

Для вдосконалення аудиту фінансових результатів підприємству ми запропонували:

- класифікувати доходи та фінансові результати залежно від джерел їх формування;

- розділити доходи, витрати та фінансові результати за видами фінансової, операційної, інвестиційної діяльності, що передбачає перейменування відповідних субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» та уточнення складу субрахунків доходів і витрат за вказаними видами діяльності;

- здійснити деталізацію інформації про доходи, витрати та фінансові результати в межах аналітичного обліку за видами чи галузями діяльності, видами продукції, центрами відповідальності, каналами реалізації[].

Таким чином, можна зробити висновок, що правильно проведений аудит фінансових результатів дасть можливість виявити проблемні аспекти і на їх основі розробити заходи щодо підвищення показників фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

3.3. Організація системи внутрішнього контролю фінансових результатів

Передумовою ефективного розвитку будь-якого вітчизняного підприємства, незалежно від форми власності, є функціонування системи внутрішнього контролю.

На підприємстві кожна здійснена господарська операція має безпосередній вплив на кінцевий результат господарювання. Саме тому

внутрішній контроль фінансових результатів повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності ПрАТ «Фіра «Полтавпиво».

Для повного та ефективного контролю фінансових результатів недостатнім лише прослідкувати за правильністю обчислення прибутку (збитку), який отримало підприємство за певний період, проаналізувати причини його зміни в порівнянні з аналогічними показниками минулих років чи нормативними показниками, а дуже важливим є контроль протягом всіх циклів діяльності. Це дасть змогу здійснювати вплив на результат господарювання, оцінювати ефективність дій та переглядати прийняті рішення.

Існує безліч трактувань поняття «внутрішній контроль» основні з них узагальнені в додатку АВ. На нашу думку внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства.

Зважаючи на наведене твердження, можемо визначити основні цілі організації внутрішнього контролю у ПрАТ «Фіра «Полтавпиво» (рис. 3.5).

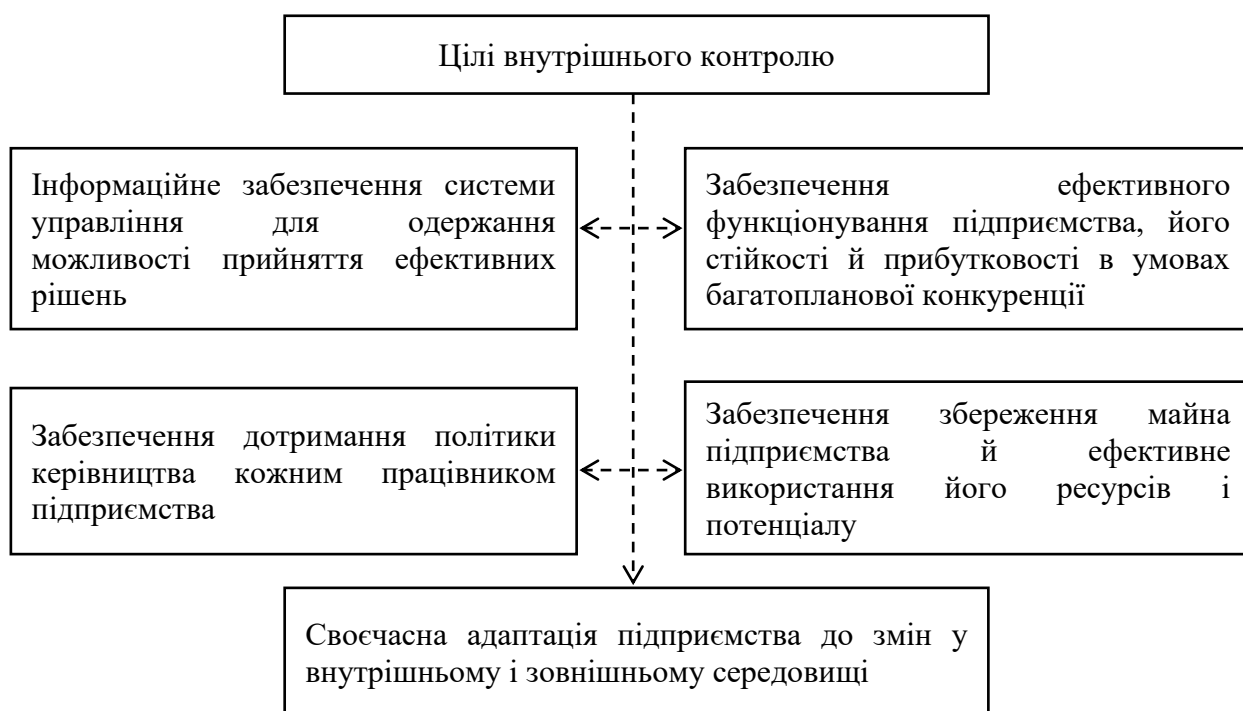


Рис. 3.5. Цілі внутрішнього контролю ПрАТ «Фіра «Полтавпиво»

Погоджуємося із думкою Ю. А. Вериги, Є. А. Карпенко, які зазначають, що «система внутрішнього контролю повинна забезпечувати своєчасне складання документів; організацію системи внутрішнього аудиту; контроль за дотриманням необхідних процедур в ході господарських операцій; контроль за активами та документацією; оцінка та набір персоналу, що у відповідності з чинним законодавством здійснюють господарські операції» [14].

Організацію системи внутрішнього контролю фінансових результатів неможливо здійснити без створення якісної системи внутрішнього контролю загалом у ПрАТ «Фіра «Полтавпиво».

На нашу думку внутрішньогосподарський контроль фінансових результатів ПрАТ «Фіра «Полтавпиво» повинен здійснюватися з метою знаходження шляхів ефективнішого управління товариством, резервів для підвищення фінансових результатів господарюючого суб'єкта і, як наслідок, виконання основної мети фінансового менеджменту – підвищення добробуту власників ПрАТ «Фіра «Полтавпиво».

Тому завдання внутрішнього контролю фінансових результатів полягають у:

- контролі формуванні фінансових результатів згідно з правилами бухгалтерського обліку та чинного законодавства;
- забезпеченні достовірності показників відображених у фінансовій звітності;
- забезпеченні точності та повноти інформації;
- забезпеченні прозорості, оптимальної деталізації та класифікації даних, що формують фінансовий результат;
- забезпеченні можливості аналізу показників, що формують фінансові результати з метою підвищення ефективності управлінського обліку, прогнозування та поточного управління фінансовими результатами;
- пошуку резервів та можливостей збільшення прибутку підприємства [35].

Серед складових внутрішнього контролю значне місце посідає внутрішній аудит.

Внутрішній аудит — це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах [110].

Враховуючи обсяги та специфіку діяльності ПрАТ «Фіра «Полтавпиво» необхідним є організація у товаристві служби внутрішнього аудиту. Її основним повинен стати фінансово-економічний аналіз діяльності товариства та розроблення його фінансової стратегії. Це дає змогу підвищити ефективність роботи окремих підрозділів і товариства в цілому, сприятиме виконанню основної мети, поставленої перед товариством.

Для полегшення процесу організації внутрішнього аудиту у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» ми розробили Положення про відділ внутрішнього аудиту (додатку АД), яким буде керуватися цей відділ у майбутньому.

Доцільність створення такого відділу у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» може бути доведена тим, що це дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрямки розвитку, а також давати рекомендації фінансово-економічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи.

Контроль фінансових результатів, який буде проводитися відділом внутрішнього аудиту у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» повинен охоплювати всі етапи господарювання, всі цикли діяльності і не може існувати відокремлено від контролю всієї діяльності товариства. Це забезпечить перевірку облікової інформації на всіх етапах облікового циклу у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» , надасть оперативну інформацію про доходи, витрати та фінансові результати.

Встановлена система внутрішнього контролю фінансових результатів передбачає здійснення попереднього, поточного та наступного контролю (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Система внутрішнього контролю фінансових результатів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

Попередній контроль дозволяє визначити визначення основні вимоги щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Бюджет є важливим засобом попереднього контролю формування фінансових результатів та дозволяє виконати функцію планування. На стадії планування реалізуються наступні контрольні функції:

- оцінюються раціональності можливих варіантів планів рішень;
- встановлюється відповідність планових рішень прийнятим установкам та орієнтирам;
- визначається загальна стратегія діяльності підприємства.

Поточний контроль здійснюється безпосередньо в процесі виконання робіт і включає застосування методів та процедур відповідно до поставлених цілей підприємства. Регулярна перевірка та обговорення проблем і пропозицій щодо удосконалення роботи дозволять виключити небажані відхилення від плану.

Наступний контроль здійснюється шляхом проведення ревізій і тематичних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств. На відміну від попереднього та поточного, наступний контроль передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення. Проте він має важливу функцію – надає керівництву підприємства інформацію, необхідну для планування у разі, якщо аналогічні роботи передбачається проводити в майбутньому. Він забезпечити всебічну і комплексну перевірку правильності і законності фінансово-господарських операцій на підприємствах, виявляє порушення і зловживання, які інколи можуть приховуватись системою поточного контролю.

Методики внутрішнього контролю фінансових результатів, має бути заснована на проведенні перевірок та застосуванні контрольних процедур на етапах формування в обліку показників прибутків та витрат від основної та інших видів діяльності; правильності розрахунку податку на прибуток і чистого прибутку.

Ми пропонуємо методику внутрішнього контролю фінансових представлену в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Методика внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві

| Напрями контролю | Зміст контролю |
|---|--|
| Рахунки бухгалтерського обліку, що мають перевірятися | В ході визначення правильності та обґрунтованості обліку доходів перевіріці підлягають кредитові обороти по рахунку 70 «Дохід від реалізації» з відповідними кореспондуючими рахунками. При аналогічній перевірці обліку витрат перевіріці підлягають дебетові обороти по рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кореспондуючими рахунками |

| Напрями контролю | Зміст контролю |
|---|---|
| Перевірка документального підтвердження | Наявність відповідним чином оформлених договорів, таких первинних документів, як рахунок-фактура, видаткова накладна, податкова накладна, товарно-транспортна накладна |
| Дотримання вимог облікової політики | 1. Методи оцінки сировини та матеріалів для визначення розміру матеріальних витрат. 2. Умови визнання та критерії оцінки доходу від надання і виконання робіт та послуг на дату складання балансу. 3. Порядок списання доходів і витрат на фінансовий результат. 4. Критерії визнання витрат. 5. Порядок віднесення збитків на майбутні періоди |
| Перевірка правильності визначення фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку | Полягає в перевірці розрахунку фінансового результату, з врахуванням отриманих доходів, понесених витрат та нарахованого податку на прибуток на рахунка бухгалтерського обліку |

На сьогоднішній день стан внутрішнього контролю у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», незадовільний. Основними порушеннями є:

– зловживання службовим становищем (неоприбуткування і привласнення грошей; надлишкове списання грошей по касі; привласнення основних засобів, що обліковуються на балансі підприємства, завищення суми вартості на ін.);

– невиконання або неякісне виконання службових обов'язків (формально підписують документи, не вникаючи в їх зміст, інвентаризація проводиться лише на папері, відсутні документи такі, як договір постачання, документи на реалізацію та ін.);

– неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності.

Дані проблеми виникають через те, що власники у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» , не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

Покращення фінансово-економічної ситуації, що є основою прибуткового функціонування ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» є його першочерговим завданням. Тому доцільно запропонувати ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» напрями, що забезпечать покращення результативності діяльності (табл.3.4).

Таблиця 3.4

Напрямки підвищення результативності діяльності

ПрАТ «Фірма «Полтавпиво»

| Напрямки | Характеристика |
|---|--|
| Напрямки підвищення ефективності використання основних засобів | |
| Інтенсивні | <ul style="list-style-type: none"> - удосконалення структури основних засобів; - подальше вдосконалення механізації й автоматизації виробництва; - оптимізація структури виробничого обладнання; - удосконалення технологічних процесів; - ліквідації проблемних етапів у виробничому процесі; - скорочення тривалості виробничого циклу; - комплексне використання і покращання якості сировини; - застосування прогресивних форм організації виробництва і праці; - забезпечення максимального завантаження виробничої потужності; - підвищення професійно-кваліфікаційного рівня персоналу, який обслуговує об'єкти основних засобів. |
| Екстенсивні | <ul style="list-style-type: none"> - скорочення простоїв устаткування внаслідок підвищення якості ремонтного обслуговування, своєчасного забезпечення основного виробництва висококваліфікованим персоналом, сировиною, матеріалами, паливом, напівфабрикатами; - зменшення кількості непрацюючого устаткування. |
| Напрямки прискорення обертання оборотних коштів | |
| на етапі формування виробничих запасів: | <ul style="list-style-type: none"> - створення оптимальних обсягів виробничих запасів; - застосування при формуванні виробничих запасів принципу оптимального співвідношення ціни та якості; - використання раціональних схем постачання матеріальних ресурсів. |
| у сфері виробництва: | <ul style="list-style-type: none"> - скорочення тривалості виробничого процесу; - упровадження прогресивних енергозберігаючих технологій; - зниження матеріало- і енергомісткості продукції; - економне використання матеріальних ресурсів та вторинних ресурсів; - подальша модернізація виробничої інфраструктури підприємства; - формування системи мотивації за раціональне використання матеріальних ресурсів. |
| у сфері обігу: | <ul style="list-style-type: none"> - удосконалення маркетингової діяльності ; - прискорення процесу реалізації готової продукції; - стимулювання збуту продукції; - удосконалення системи розрахунків за відвантажену продукцію; - ефективне управління дебіторською заборгованістю; - пошук оптимальних схем взаємодії з банківськими установами з приводу залучення коштів і здійснення розрахунків. |
| Напрямки підвищення ефективності роботи персоналу | |
| | <ul style="list-style-type: none"> - удосконалення управління та організації праці; - поглиблення спеціалізації виробництва; - збільшення реального фонду робочого часу; - створення відповідного морально-психологічного клімату в колективі; - моральне заохочення працівників; - удосконалення систем оплати праці. |

Отже, створення ефективної системи внутрішнього контролю у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» дозволить:

- забезпечити товариству максимальну фінансову стійкість та розвиток; зберегти, а також раціонально використати ресурси й потенціал;
- своєчасно виявити та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні товариством;
- сформувати адекватну сучасним, постійно змінним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволить своєчасно адаптувати функціонування ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» до змін внутрішнього та зовнішнього середовища.

Висновки до розділу 3

1. Аудит фінансових результатів виконує важливу роль у підтвердженні достовірності інформації про фінансові результати, що буде надана внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття рішень.

2. Досліджено різні методичні підходи щодо аудиторської перевірки фінансових результатів та виокремлено такі стадії його проведення: організаційну і підготовчу (планування). Реалізація зазначеної методики аудиту фінансових результатів сприятиме підвищенню ефективності роботи аудитора, чіткому формулюванню проблем, які мають місце в обліку, нададуть можливість звести до мінімуму ризик невиявлення облікових помилок або шахрайства, оцінити реальний фінансовий стан підприємства, сформулювати обґрунтований та неупереджений звіт аудитора про фінансові результати.

3. З метою підвищення ефективності аудиту фінансових результатів нами запропоновано застосовувати для перевірки обліку та звітності (в частині фінансових результатів) форми розроблених робочих документів. Вони

допоможуть в організації роботи аудиторської команди, дозволять підтвердити якість проведення перевірки.

4. На основі вивчення наукової літератури нами досліджено порядок проведення аудиторської перевірки та систематизовано типові порушення, які виникають при веденні обліку доходів, витрат і фінансових результатів. За результатами дослідження нами сформовано Звіт незалежного аудитора, в якому висловлено думку із застереженням.

5. Організація системи внутрішнього контролю фінансових результатів є основною умовою ефективного попередження та своєчасного виявлення й усунення помилок, неточностей, порушень та відхилень, що сприятиме покращенню результативності функціонування господарюючих суб'єктів. Нами визначено основні етапи здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів.

6. Так як механізм контролю забезпечує здійснення безперебійного функціонування діяльності суб'єкта господарювання, в ході дослідження представлено систему та методику внутрішнього контролю фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Доведено, що ефективне застосування внутрішнього контролю фінансових результатів у товаристві суттєво підвищить раціональність прийнятих управлінських рішень та сприятиме збільшенню величини його прибутку.

ВИСНОВКИ

Проведені у дипломній роботі дослідження обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємств дають змогу сформулювати наступні висновки:

1. Досліджено сутність фінансових результатів як об'єкту обліку та аудиту. Як показав аналіз наукової, довідкової та навчальної літератури, між науковцями та фахівцями не має єдності та однозначності щодо розуміння поняття «фінансові результати». Зважаючи на розвиток сучасних економічних відносин, вважаємо, що поняття «фінансовий результат» доцільно розглядати з врахуванням впливу на облікове відображення господарських операцій економічного, податкового та управлінського підходів до трактування сутності досліджуваної дефініції. В бухгалтерському обліку нами запропоновано трактувати фінансовий результат як результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку). Наведене трактування сутності поняття «фінансові результати» для цілей бухгалтерського обліку здійснено з метою підвищення інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання фінансових результатів через правильне та однозначне їх розуміння та створення основи для удосконалення методики бухгалтерського обліку фінансових результатів.

Фінансовий результат проявляється у вигляді прибутку або збитку. Прибуток - це позитивна різниця між доходами від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства та витратами необхідними для повноцінного здійснення цих видів діяльності. Збиток це своєрідний антипод прибутку, це від'ємне значення різниці доходів та витрат діяльності підприємства.

В процесі дослідження ми дійшли висновку, що фінансові результати доцільно класифікувати: залежно від складу елементів, що формують фінансові результати, за характером діяльності суб'єкта господарювання, залежно від характеру оподаткування прибутку, залежно від ступеню розподілу, за характером використання прибутку, залежно від рівня формування фінансового результату, залежно від впливу інфляції на фінансовий результат, залежно від впливу на величину фінансового результату ризиків в господарській діяльності, залежно від розміру отриманого фінансового результату.

Запропонований підхід до класифікації фінансових результатів для потреб бухгалтерського обліку та аудиту має на меті забезпечити зацікавлених користувачів з прямим фінансовим інтересом інформацією для прийняття відповідних управлінських рішень.

2. З'ясовано роль обліку і аудиту в управлінні фінансовими результатами підприємства. Доведено, що ефективне управління фінансовими результатами підприємства потребує налагодженої організації обліково-контрольного забезпечення управління фінансовими результатами, здатної забезпечувати потреби керівництва в актуальній та достовірній інформації. Під обліково-контрольним забезпеченням управління фінансовими результатами підприємства необхідно розуміти процес систематизації та структурування інформації, що генерується системами бухгалтерського обліку та фінансового аналізу, з метою задоволення інформаційних запитів щодо процесу формування, розподілу та використання фінансових результатів.

Отже, облікові дані містять інформацію щодо суми фінансового результату та його складників. Ці дані мають бути оперативними, достовірними, об'єктивними для прийняття оптимальних управлінських рішень. За наявності достатньої якості даних бухгалтерського обліку керівництво може приймати ефективні управлінські рішення щодо збільшення суми фінансового результату для досягнення поточних та стратегічних цілей.

Розглянуто взаємодію і відмінності внутрішнього та зовнішнього аудиту. А також встановлено, що наявність ефективного внутрішнього аудиту стає

невід'ємною складовою успішного розвитку господарської діяльності підприємства в умовах швидких змін зовнішнього середовища, ускладнення процесів управління та розподілу функцій управління підприємством.

3. Охарактеризовано фінансово-господарську діяльність та постановку облікової роботи ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», основними видами діяльності якого є виробництво пива, безалкогольних напоїв, сидру та інших плодово-ягідних вин. Органами управління та контролю у товаристві є загальні збори акціонерів (як вищий орган управління), наглядова рада (як наглядовий орган товариства), генеральний директор (як виконавчий орган товариства, який підзвітний загальним зборам акціонерів і наглядовій раді та організує виконання їх рішень), ревізійна комісія (як орган контролю).

Обліком фінансових результатів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» займається головний бухгалтер. Відповідно до посадової інструкції він забезпечує складання на підставі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності товариства, її підписання та надання в установлені строки користувачам. Для ведення обліку використовується комп'ютерна програма «ISрго»

На основі даних фінансової звітності здійснено аналіз фінансово-господарської діяльності товариства, за результатами якого ми дійшли висновку, що фінансовий стан товариства на кінець 2018 р. покращився в порівнянні з 2016-2017 роками. Отримані дані свідчать про позитивну тенденцію розвитку ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Провівши SWOT-аналіз ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» було запропоновано використовувати стратегію «Максі-Максі», яка допоможе товариству максимально використовувати сильні сторони для реалізації зовнішніх можливостей.

4. Досліджено організацію обліку й методичні засади формування фінансових результатів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво». Визначено, що ПрАТ «Фірма Полтавпиво» веде облік доходів за міжнародними стандартами, але на основі вивчення наказу про облікову політику було з'ясовано, що товариство для ведення обліку використовує стандарт МСБО 18 «Дохід», який втратив

чинність. Тому нами запропоновано внести зміни до Наказу про облікову політику та використовувати МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами». З цією метою досліджено основні моменти, визначені у МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами», який ввів нову концепцію обліку доходу, передбачив підвищення вимог до розкриття інформації.

Встановлено, що в цілому діюча методика обліку фінансових результатів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» відповідає вимогам законодавства, проте інформації, що відображена на синтетичних рахунках недостатньо для задоволення потреб користувачів облікової інформації різних рівнів управління. Нами було запропоновано використовувати аналітичні рахунки першого, другого, третього та четвертого порядків.

Організацію аналітичного обліку витрат, доходів і фінансових результатів пропонується здійснювати за кожним їх видом згідно з рахунками, аналітичний облік загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних, фінансових витрат, інших та надзвичайних витрат організовувати за їх статтями. Для отримання детальної інформації про фінансові результати доцільним є розширення аналітичних рахунків в межах ринків та форм збуту а також за видами продукції. Використання наведених аналітичних показників дає змогу формувати цілеспрямовану систему аналітичного забезпечення управління, орієнтовану як на прийняття стратегічних, так і на ефективне оперативне управління процесами формування фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво».

5. Досліджено порядок відображення інформації про фінансові результати у фінансовій звітності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво», зокрема у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), Звіті про рух грошових коштів (за непрямим методом), Звіт про власний капітал. Встановлено, що ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» складає фінансову звітність у відповідності з вимогами законодавства і з використанням міжнародних стандартів фінансової звітності. Проведене нами дослідження виявило, що на сьогоднішній день Міжнародні стандарти фінансової звітності є

ефективним засобом міжнародної інтеграції та запорукою сталого економічного розвитку для вітчизняних суб'єктів підприємництва та України в цілому.

З метою деталізації Приміток до річної фінансової звітності запропоновано додати такі аналітичні таблиці, як «Операційні доходи та витрати» та «Інші доходи та витрати», подавати в них інформацію принаймні за два роки для проведення більш детального аналізу. Аналіз запропонованих таблиць приміток дасть можливість оперативно аналізувати та контролювати формування фінансових результатів.

6. Запропоновано напрями удосконалення обліку фінансових результатів ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» із застосуванням інформаційних технологій. Це обумовлено тим, що на ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» використовують комп'ютерну «ISpro», яка на сьогодні не в повній мірі задовольняє потреби користувачів, зокрема не дозволяє повноцінно організувати управлінський облік.

З метою обґрунтування найбільш адекватної спеціалізованої бухгалтерської програми, яка б враховувала специфіку діяльності ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» нами здійснено порівняння найбільш поширених на сьогодні бухгалтерських програм. На основі цього нами було доведено доцільність застосування для обліку доходів, витрат і фінансових результатів у товаристві технологічної платформи «1С:Підприємство 8.3» конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0». Це дозволить значно підвищити ефективність обробки даних, надати оперативну інформацію в тому розрізі, який необхідний для прийняття управлінських рішень.

7. Досліджено організацію та планування аудиту фінансових результатів та визначено основні заходи організаційної та підготовчої стадії аудиту. Це сприятиме підвищенню ефективності роботи аудитора, конкретному визначенню проблем обліку доходів, витрат і фінансових результатів, надасть можливість правильно ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності у випадку шахрайства чи помилки, розробити

аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, оцінити реальний стан обліку фінансових результатів, зробити правильні висновки щодо того, чи фінансова звітність достовірно відображає інформацію про фінансові результати.

8. Досліджено порядок проведення аудиторської перевірки. З метою підвищення якості аудиторської перевірки в роботі запропоновано шаблони робочих документів аудиту фінансових результатів. З метою мінімізації у майбутньому помилок в обліку доходів у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» складено перелік типові порушення, які виникають при веденні обліку доходів, витрат і фінансових результатів. За результатами проведеного дослідження нами сформовано Звіт незалежного аудитора, в якому висловлено думку із застереженням.

9. Досліджено особливості організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів. В роботі обґрунтовано доцільність запровадження у ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» системи внутрішнього контролю фінансових результатів. Це забезпечить своєчасне попередження та виявлення й усунення помилок та відхилень в діяльності товариства, що сприятиме покращенню фінансово-господарської діяльності. Доведено, що найбільш раціональним та ефективним є поділ системи внутрішнього контролю фінансових результатів на три етапи – попередній, поточний та наступний контроль, що дозволить розширити процес моніторингу фінансових результатів та здійснювати більш деталізований контрольний процес витрат та доходів за місцями їх виникнення, що забезпечить ефективну та якісну діяльність підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрієнко В. Поняття та склад фінансової звітності в умовах гармонізації бухгалтерського обліку / В. Андрієнко // Наука молода. - 2008. - № 9. - С. 153-157.
2. Ануфриев В. Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации [Электронный ресурс] / В. Е. Ануфриев // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 10. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/140627/>
3. Асадова Е.В. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»: краткий обзор положений нового стандарта [Электронный ресурс] / Е.В. Асадова // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2014. – №9. – Режим доступа: <https://finacademy.net/materials/article/msfo-15-vyruchka-po-dogovoram>.
4. Белік В. Д. Підходи до організаційної системи внутрішнього контролю / В. Д. Белік // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009 – № 3 (15). – С. 84-100.
5. Білик М.Д. Економічна сутність прибутку в умовах трансформації / М. Д. Білик // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 11. – С. 130–132.
6. Білик Т. О. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка і прогнозування: автореф. дис. канд. ек. наук: 08.00.08/ Т. О. Білик; Науково-дослідний фінансовий інститут Академії фінансового управління. – К., 2009. – 20 с.
7. Бойчик І. М. Економіка підприємства: навч. пос. / І. М. БойчикК. – Атака, 2008. – 480 с.
8. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
9. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008 – № 1 (43). – С. 28-32.

- 10.Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
- 11.Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001. – 672 с.
- 12.Валявський С.М. Діагностика розвитку підприємств пивоварної галузі в умовах міжнародної інтеграції / С.М. Валявський, В.В. Скриль // Східна Європа: Економіка, бізнес та управління . – 2018. – Випуск 2 (13). – С.15 – 25.
- 13.Верига Ю. А. Автоматизація складання звітності: навч.-метод. посібник / Ю. А. Верига, О. В. Клименко, І. Ю. Кравченко. – Полтава : ПУЕТ, 2012. – 98 с.
- 14.Верига Ю. А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект / Ю. А. Верига, В. Ю. Захарченко, Є. А. Карпенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2011. – № 20. – С. 186–193.
- 15.Верига Ю.А. Фінансовий облік: навч.посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко. - К.: «Центр учбової літератури», 2012.- 438с.
- 16.Виноградова М. О. Аудит : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.
- 17.Власова Н. О. Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі: монографія / Н. О. Власова, І. Ю. Мелушова. – Харків : Харківський державний університет харчування і торгівлі, 2008. – 259 с.
- 18.Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] / О. О. Вороніна. – Харків, 2009. – Режим доступу: <http://disser.org.ua/file23976.html>.
- 19.Гетьман О.О. Економіка підприємства: навч. посібник /О.О. Гетьман , В.М. Шаповал. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 488 с.
- 20.Гладій І. О. Облік фінансових результатів в інформаційній системі управління (на матеріалах підприємств ресторанного господарства): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік,

- аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / І. О. Гладій. – Хмельницький, 2006. – 20 с.
21. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Кулага. – К., ФПБАУ, 2010. – 308с.
 22. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – Львів : Світ, 2007. – 296 с
 23. Гринавцева О. В. Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації (на прикладі малих метало переробних підприємств України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О. В. Гринавцева. – К., 2005. – 19 с.
 24. Доуад Ф. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: первый опыт применения [Электронный ресурс] / Ф. Доуад, Б. О'Донован и др. – Режим доступа https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/First_Impressions_Revenue_from_contracts_2014_rus.pdf.
 25. Економічна енциклопедія: у 3 т. / [редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.] – К. : ВЦ “Академія”, 2000. – 864 с.
 26. Загородній А. Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин – Львів: Центр Європи, 2002. – 671 с.
 27. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник : навчальний посібник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Київ : Знання, 2010. – 1072 с.
 28. Залалтдинов М. М. Учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами сельскохозяйственных организаций в системе интеграции молочного подкомплекса: дис. канд. эк. наук : 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” [Електронний ресурс] / М. М. Залалтдинов. – Казань, 2004. – Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/dissertatsiya-uchetno-analiticheskoe-obespechenie-upravleniya-finansovymi-rezultatami-selsko>.

- 29.Замлиновський В.А. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації [Електронний ресурс] / В.А. Замлиновський // Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_4/18-4-26.pdf
- 30.Звітність підприємства: підручник / М.І.Бондар, Ю.А.Верига, М.М.Орищенко та ін. - К.: Центр учбової літератури, 2015.- 570с.
- 31.Іванова Н.А. Організація та методика аудиту : навч. посіб. / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.,
- 32.Івануса Н. Внутрішній контроль: сучасний стан і перспективи розвитку // Наука молода. – 2006. – № 6. – С. 156 – 158.
- 33.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. - [Електронний ресурс]: Міністерство фінансів України. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
- 34.Карп'як Я. С.Організація обліку: навч. посіб. / Я.С. Карп'як, В.І. Воськало, В.С. Мохняк / Національний ун-т «Львівська політехніка». – Львів:Вид-во Львівської політехніки, 2014 .– 366 с.
- 35.Карпенко Є.А. Внутрішній аудит у системі процесно-орієнтованого управління підприємствами / Є.А. Карпенко, І.Ю. Кравченко // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. Сухомлинського, 2016. – № 13. – С. 271-276. Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-13-2016>
- 36.Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 359 с.
Карпенко О.В. Управлінський облік: навч. посіб. / О.В. Карпенко, Д.В. Карпенко – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 296с.
- 37.Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання. Монографія / О.В. Карпенко // – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005 р., - 341 с. Режим доступу: <http://dspace.uccu.org.ua/>

38. Кірейцев Г.Г. Фінансовий менеджмент : навчальний посібник / Г. Г. Кірейцева. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 496 с.
39. Кондраков Н. П. Бухгалтерський учёт: Учебное пособие / Н.П. Кондраков. – [4-е изд. перераб. и доп.]. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 640 с.
40. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В. А. Кулик. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 380 с.
41. Кулик В. А. Вплив облікової політики на показники фінансової звітності підприємства / В. А. Кулик. // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2011. – № 20. – С. 127–132.
42. Кулик В. А. Зміст та порядок складання Наказу про облікову політику та організацію обліку / В. А. Кулик. // Збірник наукових праць Одеського державного економічного університету. Економічні науки. – 2012. – № 20. – С. 345–348.
43. Кулик В. А. Критична оцінка нових форм фінансової звітності / Ю. О. Ночовна, В. А. Кулик. // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. – К. : ПП «Рута», 2013. – 463 с.
44. Кулик В. А. Нормативно–правове забезпечення облікової політики та суб'єкти її формування / В. А. Кулик. // Збірник наукових праць ЧДТУ. Економічні науки. – 2013. – № 34. – С. 15–20.
45. Кулик В.А. Зміна методології бухгалтерського обліку в електронному середовищі / В.А. Кулик // Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика: [колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас.] – Дніпропетровськ : ФОП Дробязко С.І., 2014. – Т. 2 – 408 с. (С. 79-85).
46. Кучер Л. Ю. Науково-теоретичні підходи до інтерпретації дефініції «прибутковість» / Л. Ю. Кучер // Вісник ХНТУСГ: Економічні науки. Вип. 99. – Х. : ХНТУСГ, 2010. – С. 49–56.
47. Лежненко Л. І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня

- канд. ек. наук: спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Л. І. Лежненко. – К. :2007. – 19 с.
48. Лондар С. Л. Фінанси : навчальний посібник для ВНЗ / С. Л. Лондар, О. В. Тимошенко. – Вінниця : Нова Книга, 2009. – 384 с
49. Луговой В. А. Учет капитала, ссуд и финансовых результатов / В.А. Луговой. – М. : АО “ИНКОНСАУДИТ”, 1995. – 128 с.
50. Любимов М. О. Формування управлінської звітності підприємств (на прикладі харчової промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М. О. Любимов. – Одеса : ОДЕУ, 2012. – 21 с.
51. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 388 с.
52. Мельник Т. Формування інформаційних ресурсів управлінського обліку для контролювання фінансових результатів підприємства / Т. Мельник // Молодий вчений. – 2015. – № 8 (23) – С. 63–68.
53. Мельник Т. Ю. Обліково-аналітичне забезпечення контролювання фінансових результатів підприємств: автореф. дис. канд. ек. наук: 08.00.09 / Т. Ю. Мельник. – Житомир – 2015. – 21 с.
54. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pro-u4ot.info/>.
55. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 року №433. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536
56. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015_ukr_2016.pdf.
57. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2016-2017 років [Електронний

- ресурс]. - Режим доступу :
https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf
58. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssmsc.gov.ua/ShowPage.aspx?PageID=748>.
59. Мочерний С. В. Основы экономической теории : учебник / С. В. Мочерний, В. К. Симоненко, В. В. Секретарюк, А. А. Устенко. – К. : Общество «Знання», КОО, 2000. – 607 с.
60. Мочерний С. В. Політична економія: навч. посібник / С. В. Мочерний. – К. : Знання-Прес, 2002. – 687 с.
61. Мултанівська Т. В. Аудит в схемах та таблицях : навч. посібник / Т.В. Мултанівська. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2011. – 400 с.
62. Нападовська Л. В. Управлінський облік: монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
63. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:- Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
64. Ночовна Ю. О. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами / Ю.О. Ночовна. - Ефективна економіка. - 2018. № 11. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6700> (дата звернення: 10.11.2019)
65. Облікова політика підприємства: навчальний посібник / Ю.А. Верига, В.А. Кулик, Ю.О. Ночовна, С.Ю. Іванюк. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 312 с.
66. Опарін В. М. Фінанси: загальна теорія / В. М. Опарін. – КНЕУ, 2000. – 357 с.
67. Офіційний сайт Держаної служби статистики України. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

- 68.Офіційний сайт ПрАТ «Фірма «Полтавпиво» [Електронний ресурс] // Полтава. – 2018. – Режим доступу до ресурсу: <http://poltavpivo.com/ua>.
- 69.Офіційний сайт Приватного акціонерного товариства «Українська галузева компанія по виробництву пива, безалкогольних напоїв та мінеральних вод «УКРПІВО» [Електронний ресурс] // Полтава. – 2018. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.ukrpivo.com>.
- 70.Панков Д.А. Финансовый кризис и бухгалтерский учет: взгляд Беларуси / Д.А. Панков // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. - 2009. - Вип.1(13). - С. 31-48.
- 71.Пантелєв В.П. Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелєв, О.С. Сніжко. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2009. – 239 с.
- 72.Перевозова І. В. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств газотранспортного комплексу України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / І. В. Перевозова. – Тернопіль, 2003. – 20 с.
- 73.Пипко В. А. Настольная книга бухгалтера и аудитора / В. А. Пипко, Л. Н. Булавина. – [2-е изд., доп.]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 592 с.
- 74.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. – [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
- 75.Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
- 76.Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
77. Покропивного С.Ф. Економіка підприємства: підручник/ за заг. ред. С.Ф. Покропивного.вид. 2-ге, перероб. та доп. – К: КНЕУ, 2001. – 528 с.

78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: Наказ Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00/print1454504_925924827.
81. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
82. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
83. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 року №2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
84. Прохар Н. В Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н. В. Прохар. – К., 2009. – 20 с.
85. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
86. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.

- 87.Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. – 3-тє вид., випр. і доп. / Г.В. Савицька. – К. : Знання, 2007. – 668 с.
- 88.Свідерський Д. Є. Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі цукрових заводів асоціації “Київцукор”): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Д. Є. Свідерський. – К., 2002. – 20 с.
- 89.Скалюк Р. В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств / Р. В. Скалюк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: збірник наукових праць. - 2010. – Випуск 18, частина 1. – С. 135-141.
- 90.Скасюк Р. В. Сутність і значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal1/natural/npkntu_e
- 91.Склярук І. П. Аналіз прибутку та рентабельності діяльності підприємства / І. П. Склярук // Формування ринкових відносин в Україні. - 2013. - № 2(141). - С.174-181.
- 92.Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
- 93.Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 496 с.
- 94.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. – 5-тє вид. допов. і перероб. / Н. М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2011. – 976 с.
- 95.Труфіна Ж. С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. ек. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] /Ж. С. Труфіна. – Київ, 2010. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2010/10tjstmo.zip>.

96. Турило А.М. Фінансово-економічні аспекти оцінки результатів і ефективності діяльності підприємства / Турило А.М., Зінченко О.А. // Фінанси України, 2008, №8.– С. 35-46.
97. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств: теорія, методика, організація / Н.В. Уткіна // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.В. Уткіна. – Київ, 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2008/08unvrpd.zip>.
98. Ушакова Н.М. Економіка торговельного підприємства: підручник для вузів. під ред. проф. Н.М Ушакової. – К.: Хрещатик, 1999. – 800 с.
99. Фінанси підприємств: підручник/ А.М. Поддєрьогін, М.Д. Білик, Л.Д. Буряк та ін.; Кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А.М. Поддєрьогін. – 6-те вид., перероб. та допов. – К. КНЕУ, 2008. – 552 с.
100. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності за січень-вересень 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.
101. Храпова О. МСФО 15 «Виручка по договорах з покупцями»: єдина модель визнання й новий із застосування [Електронний ресурс] / О. Храпова // Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика. – 2015. – № 11. – Режим доступу: <http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine/900073>.
102. Худолій Л. М. Теорія фінансів : навчально-методичний посібник / Л. М. Худолій. – К. : Вид-во Європ. унту, 2003. – 167 с.
103. Чалий І. Г. МСФЗ 15: не лише про доходи [Електронний ресурс] / І. Чалий // Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика. – 2015. – № 11. – Режим доступу: http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000623.
104. Чебанова М. С. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / М. С. Чебанова, С. С. Василенко. – Київ : Академія, 2002. – 671 с.
105. Червінська С. Л. Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / С. Л. Червінська. – К., 2006. – 20 с.

106. Чунихина Т.Ю. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в вопросах и ответах [Электронный ресурс]/ Т.Ю. Чунихина // Корпоративная финансовая отчетность. международные стандарты. – 2015. – №№1,2. – Режим доступа: <http://finotchet.ru/articles/188/>.
107. Шваб Л.І. Економіка підприємства: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. 4-е вид./ Л.І. Шваб. – К.: Каравела, 2007. – 584 с.
108. Швиданенко Г.О. Напрямок підвищення ефективності діяльності забезпечення ресурсами підприємства за рахунок ресурсозбереження / Г.О. Швиданенко, М.А. Теплюк // Економіка та підприємництво: Зб. наук. праць . – К.: КНЕУ, 2014. – № 32. – С. 143 – 149.
109. Шипіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку / С.Б. Шипіна // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – Житомир, 2012. – № 1(59). – С. 229–232.
110. Шимановська-Діанич Л.М. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібної торгівлі: монографія / Л.М. Шимановська-Діанич, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 269 с.
111. Шпортень Н. Нові МСФЗ: чого очікувати і як це вплине на бізнес? [Електронний ресурс] / Н. Шпортень // Аудитор України. – 2015. – № 1-2 (230-231) – с.72-75. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/ua/uk/publications/2015/assets/new-ifrs-shporten.pdf>.